

Jhonatan Munaretto Imlau

**PRÁTICAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL EM
COOPERATIVAS DE PRODUÇÃO AGROPECUÁRIA DO
ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Contabilidade do Centro Socioeconômico da Universidade Federal de Santa Catarina, como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre em Contabilidade.

Orientadora: Prof.^a Dr.^a. Valdirene Gasparetto

Florianópolis
2015

Ficha de identificação da obra elaborada pelo autor,
através do Programa de Geração Automática da Biblioteca Universitária da UFSC.

Imlau, Jhonatan Munaretto
PRÁTICAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL EM COOPERATIVAS DE
PRODUÇÃO AGROPECUÁRIA DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL /
Jhonatan Munaretto Imlau ; orientadora, Valdirene
Gasparetto - Florianópolis, SC, 2015.
148 p.

- Universidade Federal de Santa Catarina, Centro Sócio
Econômico. Programa de Pós-Graduação em Contabilidade.

Inclui referências

1. Contabilidade. 2. Contabilidade Gerencial. 3.
Práticas de Contabilidade Gerencial. 4. Fatores
Contingenciais. 5. Cooperativas de Produção Agropecuária.
I. Gasparetto, Valdirene. II. Universidade Federal de
Santa Catarina. Programa de Pós-Graduação em Contabilidade.
III. Título.

Jhonatan Munaretto Imlau

**PRÁTICAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL EM
COOPERATIVAS DE PRODUÇÃO AGROPECUÁRIA DO
ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL**

Esta Dissertação foi julgada adequada para obtenção do Título de Mestre em Contabilidade, e aprovada em sua forma final pelo Programa de Pós-Graduação em Contabilidade do Centro Socioeconômico da Universidade Federal de Santa Catarina.

Florianópolis, 17 de Novembro de 2015.

Prof. José Alonso Borba, Dr.

Coordenador do Programa de Pós-Graduação em Contabilidade
Universidade Federal de Santa Catarina

Banca Examinadora:

Prof.^a Valdirene Gasparetto, Dr.^a

Universidade Federal de Santa Catarina

Prof.^a Márcia Maria dos Santos Bortolocci Espejo, Dr.^a

Universidade Federal do Paraná

Prof. Rogério João Lunkes, Dr.

Universidade Federal de Santa Catarina

Prof. Darci Schnorrenberger, Dr.

Universidade Federal de Santa Catarina

*Aos meus pais, como retorno à educação,
valores e princípios a mim dispensados.*

AGRADECIMENTOS

Primeiramente a Deus que permitiu que tudo isso acontecesse, ao longo de minha vida, por ter me proporcionado saúde e força para superar as dificuldades.

Aos meus pais Marli e Daniel e minha irmã Mariana pelo amor, apoio incondicional e incentivo nas horas difíceis, de desânimo e cansaço. Meus tios, especialmente, Rolfi, Inês e Adoraci pelo apoio, incentivo e suporte proporcionado, contribuição valiosa para que eu atingisse este objetivo.

À professora e orientadora Valdirene Gasparetto, por quem eu tenho imensa admiração e respeito pela dedicação disposta na orientação e elaboração deste trabalho. Pela oportunidade, apoio e confiança na consecução deste estudo, outros artigos e acompanhamento no estágio docência, bem como pelos ensinamentos e conselhos.

Aos demais membros da banca, professora Dr^a Márcia Maria dos Santos Bortolucci Espejo, Dr. Rogério João Lunkes e Dr. Darci Schnorrenberger, pelo aceite em avaliar e pelas contribuições neste trabalho.

Aos membros do Grupo de Pesquisa em Controladoria da Universidade Federal de Santa Catarina pelo apoio e suporte, principalmente na etapa de análise e interpretação dos dados.

Aos profissionais participantes desta pesquisa, pela compreensão, colaboração e tempo despendido no preenchimento do questionário.

À Emater/RS-Ascar pela oportunidade de licenciar-me no momento de cursar as disciplinas obrigatórias e eletivas. Aos colegas do Escritório Regional de Erechim, especialmente aos “amigos” da Unidade de Cooperativismo de Erechim, por todo o apoio e incentivo ao longo desta caminhada.

Aos amigos e amigas de Erval Grande pelos momentos de descontração, importantes para aliviar a pressão e angústias da execução deste estudo.

Por fim, a todos que direta ou indiretamente fizeram parte de minha formação, o meu muito obrigado.

O cientista não é o homem que fornece
as verdadeiras respostas; é quem faz as
verdadeiras perguntas.

(Claude Lévi-Strauss)

RESUMO

A tomada de decisões nas organizações demanda informações úteis e confiáveis para suporte à gestão, e as práticas de contabilidade gerencial têm a importância de gerar informações decorrentes dos eventos econômicos empresariais para apoio às decisões. Nesse sentido, o objetivo deste estudo consiste em verificar como se dá a relação entre a adoção de práticas de contabilidade gerencial e fatores contingenciais, nas cooperativas de produção agropecuária do estado do Rio Grande do Sul. Para atender ao objetivo realizou-se uma pesquisa de levantamento por meio de questionário estruturado, obtendo como amostra cinquenta cooperativas. A pesquisa enquadra-se como descritiva, prática, *survey*, quantitativa e aplicada. Dentre um conjunto das 25 práticas mais empregadas em pesquisas anteriores, a partir do ano 2000, os resultados do estudo mostram que, na amostra da pesquisa, práticas tradicionais de contabilidade gerencial são mais adotadas que práticas modernas, sendo a *análise de lucratividade*, o *ponto de equilíbrio* e a *margin de contribuição* as mais utilizadas e *balanced scorecard*, *just in time* e *EVA* as menos adotadas. A necessidade de utilização das práticas e a relação custo-benefício do uso correspondem aos fatores que mais motivam a adoção, enquanto a falta de conhecimento e de experiência da equipe interna são os que mais restringem a adoção. A partir da análise de grupos de cooperativas com características semelhantes, e avaliando a relação entre a adoção das práticas e os fatores contingenciais identifica-se a maior adoção de práticas nas cooperativas que se percebem como detentoras de alta tecnologia, inseridas em ambientes dinâmicos e as de porte mais elevado. A adoção de práticas tradicionais prevalece nos diferentes *clusters*, no entanto elevam-se os níveis de adoção de práticas modernas em agrupamentos de cooperativas inseridas em ambientes mais dinâmicos, de alta tecnologia ou de maior porte. Observa-se que as cooperativas com estrutura funcional, em geral, apresentam maiores níveis de adoção de práticas de contabilidade gerencial que as divisionais, e aquelas com estratégia focada em baixo custo adotam práticas em maior nível do que as com foco em diferenciação.

Palavras-chave: Práticas de Contabilidade Gerencial. Fatores Contingenciais. Cooperativas de Produção Agropecuária.

ABSTRACT

The decision-making in organizations demand useful and trustworthy information to support the general management therefore the management accounting practices have the importance of generating statistics resulting from business and economic events to support the decision. Thus, the purpose of this study is to ascertain how is the interrelation between the adoption of management accounting practices and the contingencial factors at agricultural production cooperatives in the state of Rio Grande do Sul - Brazil. In order to achieve this, it was conducted a research and data collection by using a structured questionnaire, obtaining as a sample fifty cooperatives. The research fits into descriptive, practice survey, quantitative and applied. From a set of 25 practices most used in previous researches, from 2000, the result clearly shows that in the survey sample, the traditional management accounting practices are more adopted than the modern practices ones, then, the profitability analysis, the break-even point and the contribution margin are the most commonly used and balanced scorecard, just in time and EVA the less adopted. The need to use of the practical and cost-effective use correspond to the factors that motivate the adoption, while the lack of knowledge and experience of the internal team are the ones that restrict adoption the most. From the analysis of the groups of cooperatives with similar characteristic, and evaluating the relationship between the practices and the contingencial factors it was identified that there is an increasingly adoption practices at cooperatives that perceived itself as high-tech, set in dynamic environments and the higher size. The adoption of traditional practices prevailing in different clusters, however it is raised the levels from the adoption of modern practices in groups of cooperatives inserted in more dynamic environments, high-tech or larger. It can be observed that cooperatives with functional structure, in general, have higher adoption levels of management accounting practices than the divisional ones and those with the strategy focused on the lower cost adopted practices to a greater level than focusing on differentiation.

Keywords: Management accounting practices. Contingency theory. Agricultural production cooperatives.

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Terminologia referente às práticas de contabilidade gerencial nas obras internacionais	32
Tabela 2 – Campo de aplicação das práticas de contabilidade gerencial nos estudos internacionais.....	35
Tabela 3 – Práticas de contabilidade gerencial mais mencionadas nos estudos internacionais	36
Tabela 4 – Terminologia referente às práticas de contabilidade gerencial abordadas nas obras nacionais.....	40
Tabela 5 – Campo de aplicação das práticas de contabilidade gerencial nos estudos nacionais	41
Tabela 6 – Práticas de contabilidade gerencial mais mencionadas nos estudos nacionais.....	45
Tabela 7 – Comparativo das práticas de contabilidade gerencial no cenário internacional e nacional	46
Tabela 8 – Regiões geográficas das cooperativas da amostra	76
Tabela 9 – Segmento de atuação das cooperativas agropecuárias da amostra	76
Tabela 10 – Faturamento das cooperativas da amostra	78
Tabela 11 – Número de associados das cooperativas da amostra	79
Tabela 12 – Número de empregados/colaboradores das cooperativas da amostra	79
Tabela 13 – Existência de departamento ou área responsável pelas informações de contabilidade gerencial	80
Tabela 14 – Idade dos respondentes.....	82
Tabela 15 – Função desempenhada na cooperativa pelos respondentes	82
Tabela 16 – Escolaridade dos respondentes	83
Tabela 17 – Período de atuação dos respondentes na cooperativa	84
Tabela 18 – Forma de atuação dos respondentes na cooperativa	84
Tabela 19 – Carga horária semanal exercida pelos respondentes nas cooperativas.....	85
Tabela 20 – Práticas de contabilidade gerencial de primeiro estágio	86
Tabela 21 – Práticas de contabilidade gerencial de segundo estágio	87
Tabela 22 – Práticas de contabilidade gerencial de terceiro estágio	88
Tabela 23 – Práticas de contabilidade gerencial de quarto estágio	90
Tabela 24 – Práticas de contabilidade gerencial por níveis de percepção de adoção.....	91
Tabela 25 – Fatores que motivam a adoção das práticas de contabilidade gerencial	94

Tabela 26 – Fatores que restringem a adoção das práticas de contabilidade gerencial.....	95
Tabela 27 – Relação entre o fator contingencial ambiente e a percepção de uso das práticas	98
Tabela 28 – Relação entre o fator contingencial tecnologia e a percepção de uso das práticas	101
Tabela 29 – Relação entre o fator contingencial porte e a percepção de uso das práticas	104
Tabela 30 – Relação entre o fator contingencial estrutura e a percepção de uso das práticas	106
Tabela 31 – Relação entre o fator contingencial estratégia e a percepção de uso das práticas	108
Tabela 32 – Práticas de destaque nos fatores contingenciais ambiente, tecnologia e porte.....	110
Tabela 33 – Práticas de destaque nos fatores contingenciais estrutura e estratégia	111

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Categorização das práticas de contabilidade gerencial nos estudos internacionais	33
Quadro 2 – Categorização das práticas de contabilidade gerencial nos estudos nacionais.....	42
Quadro 3 – Agrupamento das práticas de contabilidade gerencial nos estágios evolutivos	44
Quadro 4 – Estudos internacionais pioneiros sobre a Teoria da Contingência	51
Quadro 5 – Estudos nacionais sobre a contabilidade gerencial à luz da Teoria da Contingência	59
Quadro 6 – Práticas de contabilidade gerencial e assertivas do questionário.....	69
Quadro 7 – Características da Teoria da Contingência adotada no estudo	70
Quadro 8 – <i>Clusters</i> definidos para o fator contingencial ambiente	97
Quadro 9 – <i>Clusters</i> definidos para o fator contingencial tecnologia .	100
Quadro 10 – Agrupamento definido para o fator contingencial porte.	103
Quadro 11 – <i>Clusters</i> definidos para o fator contingencial estrutura ..	105
Quadro 12 – <i>Clusters</i> definidos para o fator contingencial estratégia.	107

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 – Idade das cooperativas da amostra	77
Gráfico 2 – Gênero dos respondentes.....	81

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ABC	–	Custeio Baseado em Atividades
ABM	–	Gestão Baseada em Atividades
BNDES	–	Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social
BSC	–	<i>Balanced Scorecard</i>
CAPES	–	Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior
CRM	–	<i>Customer Relationship Management</i>
ERP	–	<i>Enterprise Resource Planning</i>
EVA	–	Valor Econômico Adicionado
IBGE	–	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
IFAC	–	<i>International Federation of Accountants</i>
IMA	–	<i>Institute of Management Accounting</i>
ITD	–	Informação para Tomada de Decisões
JIT	–	<i>Jus in time</i>
JUCERGS	–	Junta Comercial do Estado do Rio Grande do Sul
NUPECON	–	Núcleo de Pesquisas em Controladoria da UFSC
OCB	–	Organização das Cooperativas Brasileiras
OCERGS	–	Organização das Cooperativas do Estado do Rio Grande do Sul
PEC	–	Programa de Extensão Cooperativa
PLS-SEM	–	<i>Primer on Partial Least Squares Structural Equation Modeling</i>
SICAPES	–	Sistema Integrado da Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior
SNA	–	Sociedade Nacional da Agricultura
SPSS	–	<i>Statistical Package for Social Sciences</i>
UNICAFES/RS	–	União Nacional das Cooperativas da Agricultura Familiar e Economia Solidária do Estado do Rio Grande do Sul

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	25
1.1	OBJETIVOS	27
1.1.1	Objetivo geral	27
1.1.2	Objetivos específicos	27
1.2	JUSTIFICATIVA	28
1.3	ESTRUTURA DO TRABALHO	29
2	REFERENCIAL TEÓRICO	31
2.1	PRÁTICAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL	31
2.1.1	Práticas de contabilidade gerencial no contexto internacional ...	31
2.1.2	Práticas de contabilidade gerencial no Brasil	39
2.2	TEORIA DA CONTINGÊNCIA	50
2.2.1	Estudos internacionais e nacionais sobre a Teoria da Contingência	50
2.2.2	Fator contingencial ambiente	55
2.2.3	Fator contingencial tecnologia	56
2.2.4	Fator contingencial porte	56
2.2.5	Fator contingencial estrutura	57
2.2.6	Fator contingencial estratégia	58
2.2.7	Estudos nacionais sobre contabilidade gerencial à luz da Teoria da Contingência	58
3	METODOLOGIA	63
3.1	ENQUADRAMENTO DA PESQUISA	63
3.2	COLETA DE DADOS	64
3.2.1	Construção do referencial teórico	64
3.2.2	Instrumento de pesquisa	66
3.2.3	População e amostra	67
3.2.4	Bloco 1 do questionário – Informações sobre a cooperativa	67
3.2.5	Bloco 2 do questionário – Informações sobre o profissional responsável pela elaboração de informações de contabilidade gerencial	68
3.2.6	Bloco 3 do questionário – Práticas de contabilidade gerencial ...	68
3.2.7	Bloco 4 do questionário – Fatores contingenciais	70
3.3	ANÁLISE DOS DADOS	71
3.4	DELIMITAÇÃO DA PESQUISA	72
4	APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS DA PESQUISA	75
4.1	CARACTERIZAÇÃO DAS COOPERATIVAS DA AMOSTRA	75

4.2 PERFIL DO PROFISSIONAL RESPONSÁVEL PELA ELABORAÇÃO DE INFORMAÇÕES DE CONTABILIDADE GERENCIAL.....	80
4.3 PRÁTICAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL ADOTADAS NAS COOPERATIVAS	85
4.3.1 Percepção do uso de práticas tradicionais de contabilidade gerencial	86
4.3.2 Percepção do uso de práticas modernas de contabilidade gerencial	88
4.3.3 Níveis de percepção do uso de práticas de contabilidade gerencial nas cooperativas	90
4.3.4 Fatores que motivam e restringem a adoção de práticas de contabilidade gerencial nas cooperativas da amostra.....	93
4.4 RELAÇÃO DOS FATORES CONTINGENCIAIS NA GESTÃO DAS COOPERATIVAS	96
4.4.1 Relação do ambiente na percepção de uso das práticas de contabilidade gerencial	97
4.4.2 Relação da tecnologia na percepção de uso das práticas de contabilidade gerencial	99
4.4.3 Relação do porte na percepção de uso das práticas de contabilidade gerencial	102
4.4.4 Relação da estrutura na percepção de uso das práticas de contabilidade gerencial..	105
4.4.5 Relação da estratégia na percepção de uso das práticas de contabilidade gerencial	107
4.4.6 Práticas de contabilidade gerencial com média de destaque	109
4.4.7 Discussões sobre a pesquisa de campo.....	111
5 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES	115
5.1 CONCLUSÕES.....	115
5.2 RECOMENDAÇÕES PARA TRABALHOS FUTUROS.....	118
REFERÊNCIAS.....	121
APÊNDICE A – Levantamento do percentual de utilização e menções das práticas de contabilidade gerencial nos estudos internacionais.	133
APÊNDICE B – Levantamento do percentual de utilização e menções das práticas de contabilidade gerencial nos estudos nacionais.	137
APÊNDICE C – Questionário.....	141

1 INTRODUÇÃO

Com a concorrência entre as organizações são necessárias estratégias e instrumentos gerenciais capazes de auxiliar na melhoria do processo decisório (NAKAGAWA, 1994; FRANCO, 1999). O tratamento da informação contábil e sua utilização no processo de tomada de decisão nas organizações atende a muitas demandas gerenciais, tais como formação de preços, realização de investimentos, dimensionamento da necessidade de capital de giro, projeção de orçamentos, dentre outras. Além disso, quando utilizada de forma estratégica, pode fornecer informações aos gestores acerca do desempenho financeiro, econômico e competitivo de longo prazo, condições do mercado, preferências dos clientes e novas tecnologias (ATKINSON et al., 2000).

Nesse contexto, é necessário, no processo de gestão das organizações, o uso de instrumentos que permitam aos gestores avaliar as ações implementadas, visando a identificar deficiências, bem como práticas acertadas para certificar-se de que a execução das ações está de acordo com os planos estabelecidos (ATKINSON et al., 2000).

A utilização de práticas de contabilidade gerencial para auxiliar o processo de tomada de decisão se dá também nas sociedades cooperativas que, embora apresentem peculiaridades quando comparadas às demais organizações, também necessitam adaptar-se ao mercado globalizado para manterem-se competitivas (PINHO, 2004).

Bialoskorski (2012) define as cooperativas como organizações empresariais de propriedade comum, baseadas em princípios doutrinários (associacionistas) e ideais (igualdade, solidariedade, fraternidade e liberdade) que visam a estabelecer eficientemente os seus associados no mercado, além de proporcionar bem estar social aliado ao desenvolvimento econômico.

Dados de 2010 já mostravam que, no Brasil, o sistema cooperativista abrange mais de 6.000 organizações compreendidas em distintos ramos de negócios (agropecuário, crédito, saúde, trabalho, habitacional, infraestrutura, dentre outros), empregando aproximadamente 300.000 funcionários e com 9.016.527 associados, cerca de 5% da população nacional (OCB, 2014).

Os números de 2014 da Organização das Cooperativas Brasileiras (OCB, 2014) dão conta de que o setor agropecuário, composto por 1.548 cooperativas, figura como um dos ramos mais expressivos do cooperativismo, por abranger 23% do total das cooperativas constituídas no Brasil. Segundo a Sociedade Nacional da Agricultura (SNA, 2014), estas organizações são responsáveis por 48% do PIB agrícola nacional e

10% de todo o PIB gaúcho. Para Limberger (1996), as cooperativas de produção agropecuária são representadas basicamente por produtores rurais, onde os instrumentos de produção são de propriedade individual dos próprios associados e a cooperativa se encarrega de executar atividades de caráter coletivo, como armazenagem, beneficiamento e comercialização. Pires (2003) cita que a organização de produtores rurais em cooperativas pode gerar vantagens e benefícios ao grupo, como aumento do preço dos produtos, melhor e maior oferta de produtos no mercado, melhor distribuição e redução do valor dos suprimentos comprados, diminuição dos custos de processamento das unidades beneficiadas, e melhor qualidade dos bens ou produtos agrícolas produzidos.

O estado do Rio Grande do Sul, onde foi realizada esta pesquisa, consolida-se como o estado brasileiro com o maior número desses estabelecimentos, possuindo 728 cooperativas registradas junto à Organização das Cooperativas Brasileiras (OCB) em 2010, as quais correspondem a cerca de 10% do total de cooperativas agropecuárias do Brasil (OCB, 2014).

No entanto, pesquisas realizadas na base de dados da Junta Comercial do Estado do Rio Grande do Sul (JUCERGS) apontam para uma situação desfavorável no que tange à continuidade dessas entidades. Estatísticas indicam a diminuição do número de cooperativas constituídas ao longo dos dez últimos anos. Ao mesmo tempo, a proporção de cooperativas extintas em relação às constituídas no mesmo período tem se elevado. Assim, para cada 100 cooperativas constituídas nos anos de 2003 e 2005, sete foram extintas. Esse índice subiu para 38, 29, 48, nos anos de 2012, 2013 e 2014, respectivamente (JUCERGS, 2015).

A literatura apresenta diversos fatores que podem estar relacionados à extinção e à redução no número de novas cooperativas. Bialoskorski (2012) cita como pontos de estrangulamento do sistema cooperativista atual, a incipiente organização e a falta de profissionalização da gestão. Corroborando, Oliveira (2012) elenca entre os principais problemas das cooperativas, a inexistência de adequados modelos de gestão, aplicação de modelos de gestão muito centralizados, e o fato de não saberem trabalhar adequadamente com a concorrência.

As organizações constituem-se em sistemas abertos e para manterem-se em equilíbrio com as necessidades internas e circunstâncias ambientais necessitam organizar-se de acordo com o ambiente em que se inserem. Sendo que as organizações são desenhadas para cada diferente contexto, inexistente uma estrutura única e que melhor atenda todas as organizações. Portanto, distintos tipos de organizações tornam-se

necessários em ambientes diferentes, e essas premissas baseiam a abordagem contingencial das organizações (OTLEY, 1980; MORGAN, 2002).

Nota-se, a partir do exposto, a relevância e representatividade que as cooperativas de produção agropecuária possuem no setor econômico rural do estado do Rio Grande do Sul, e em contraponto, se percebe as estatísticas desfavoráveis que apontam para o aumento na extinção destes estabelecimentos, motivado também, segundo a literatura (MACHADO FILHO; MARINO; CONEJERO, 2004; BIALOSKORSKI, 2012; OLIVEIRA, 2012), por deficiências na gestão. Diante disso, considerando o que afirmam Gimenes, Souza e Gimenes (2007), de que as cooperativas devem dispor de uma gestão eficiente para manter os padrões de crescimento e desenvolvimento, de que a literatura apresenta a gestão como uma das principais dificuldades nessas sociedades e de que há fatores baseados na Teoria da Contingência que interveem no comportamento organizacional e devem ser explorados para melhorar o poder explicativo da relação teoria-prática na contabilidade gerencial (ESPEJO, 2008), este estudo busca responder a seguinte pergunta de pesquisa: qual a relação entre a adoção de práticas de contabilidade gerencial e fatores contingenciais nas cooperativas de produção agropecuária do estado do Rio Grande do Sul?

1.1 OBJETIVOS

Na sequência são apresentados os objetivos geral e específicos do presente estudo, decorrentes do problema de pesquisa.

1.1.1 Objetivo geral

No intuito de responder a questão de pesquisa, considerou-se como objetivo geral deste estudo, verificar a relação entre a adoção de práticas de contabilidade gerencial e fatores contingenciais, nas cooperativas de produção agropecuária do estado do Rio Grande do Sul.

1.1.2 Objetivos específicos

Para o atendimento do objetivo geral proposto neste estudo, são formulados os seguintes objetivos específicos:

- i. Caracterizar o perfil das cooperativas e dos profissionais responsáveis pela contabilidade gerencial nas cooperativas de produção agropecuária do estado do Rio Grande do Sul;

- ii. Investigar a percepção dos gestores quanto à adoção de práticas de contabilidade gerencial nas cooperativas da amostra, e os fatores que motivam e restringem a utilização;
- iii. Analisar a relação percebida entre as práticas de contabilidade gerencial e os fatores contingenciais, ambiente, tecnologia, porte, estrutura e estratégia.

1.2 JUSTIFICATIVA

O estudo das práticas de contabilidade gerencial em organizações de um ramo específico do cooperativismo, importante para o desenvolvimento econômico do Rio Grande do Sul (SNA, 2014), se justifica à medida em que a pesquisa contempla um conjunto de informações relacionadas ao *status quo* da gestão das cooperativas agropecuárias gaúchas, permitindo aos órgãos representativos e outros usuários conhecerem as carências e deficiências enfrentadas pelos gestores cooperativistas no processo de tomada de decisão, e assim poder fornecer subsídios para implementar ações que visem à qualificação e aprimoramento da gestão destes estabelecimentos.

A análise da influência da Teoria Contingencial na adoção das práticas de contabilidade gerencial contribui no apoio à gestão das cooperativas, pois compreender em que condições ou situações cada prática de contabilidade gerencial é mais empregada, proporciona aos gestores informações valiosas para delinear sistemas mais ajustados à realidade das cooperativas e mais alinhados ao processo de gestão empresarial.

A pesquisa sobre a Teoria da Contingência no Brasil ainda é modesta se comparada às publicações internacionais. A carência de estudos nacionais que analisem a influência do ambiente externo e interno na gestão, justifica a elaboração de pesquisas sobre o tema no Brasil, haja vista que em virtude das características e realidades diferentes de cada país, os resultados obtidos nesses diferentes contextos podem sofrer variações, prejudicando as comparações. Assim, uma contribuição da pesquisa também consiste em divulgar e estimular outros pesquisadores a pesquisar a Teoria da Contingência no ambiente das cooperativas.

Somado ao fato da contabilidade gerencial ser pouco explorada sob o foco da abordagem contingencial, entende-se na literatura que existem outros fatores intervenientes que afetam o comportamento organizacional além daqueles sustentados pela teoria neoclássica. Esses fatores sociais e estruturais que interferem no ambiente e contexto organizacional necessitam e devem ser pesquisados para proporcionar explicações mais

condizentes da relação teoria-prática na contabilidade gerencial. Esse estudo justifica-se por contribuir para a literatura sobre possíveis relações associadas entre os fatores contingenciais e a adoção de práticas de contabilidade gerencial em um ramo específico do cooperativismo.

Este estudo busca ainda contribuir com a construção do conhecimento da contabilidade gerencial e da Teoria da Contingência no Brasil, gerando informações sobre quais os contextos em que determinadas práticas são mais adotadas, podendo contribuir na gestão das cooperativas, o que é identificado na literatura como deficiência do sistema cooperativista.

1.3 ESTRUTURA DO TRABALHO

Este trabalho está estruturado em cinco capítulos. O primeiro capítulo é composto da introdução, com a contextualização do tema, a definição do problema, os objetivos e a justificativa.

O segundo capítulo contempla o referencial teórico que é composto por dois tópicos centrais: Práticas de Contabilidade Gerencial, onde são discutidos as práticas abordadas nos estudos nacionais e internacionais; e, Teoria da Contingência, em que apresenta-se estudos similares, bem como são introduzidos os fatores contingenciais adotados nesta pesquisa.

O terceiro capítulo contempla a metodologia da pesquisa, contendo o enquadramento da pesquisa, a coleta de dados, análise dos dados e delimitação da pesquisa.

O quarto capítulo apresenta a análise dos resultados da pesquisa, ao passo que o quinto capítulo apresenta as conclusões e recomendações para estudos futuros sobre o tema. Na sequência são elencadas as referências e os apêndices.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Este capítulo apresenta o contexto sobre práticas de contabilidade gerencial, bem como a discussão dos achados e características de estudos nacionais e internacionais identificados nas buscas preliminares, e uma discussão sobre a Teoria da Contingência. Compreendem-se estes, como temas necessários para o entendimento dos resultados apresentados.

2.1 PRÁTICAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL

A contabilidade gerencial possui um importante papel nas organizações por contribuir no processo de tomada de decisões, elaboração do planejamento e dos sistemas de gestão de desempenho, e no provimento de competências relacionadas aos relatórios financeiros e de controle, auxiliando os gestores na formulação e implementação da estratégia da organização (IMA, 2008).

De acordo com Maximiliano (2000), as práticas de contabilidade gerencial cumprem o papel de auxiliar a definir objetivos, gerir a organização de pessoas, controlar o andamento das atividades e avaliar o desempenho da organização. Maia (2008) argumenta que as práticas de contabilidade gerencial fazem parte do cotidiano das organizações, estando contempladas no âmbito de recursos humanos, financeiros, mercadológicos e de produção.

No entanto, a decisão de adotar ou não determinada prática de contabilidade gerencial em uma organização pode estar relacionada a fatores motivadores ou limitadores. Robbins (2001) considera os fatores motivadores como a disposição em fazer algo, que está condicionado à capacidade de satisfazer alguma necessidade da organização. Por outro lado, os fatores limitadores estão atrelados à imposição de um limite ou condição para a execução de uma atividade.

Na sequência são discutidas as práticas de contabilidade gerencial abordadas em estudos internacionais e nacionais, bem como suas características.

2.1.1 Práticas de contabilidade gerencial no contexto internacional

Nas buscas realizadas em bases de dados, constatou-se que diversos pesquisadores internacionais abordaram, em seus estudos, práticas de contabilidade gerencial em diferentes organizações. As pesquisas, em geral, investigavam a importância, os benefícios, a influência, as expectativas e o grau de utilização desses instrumentos.

Diante do fato de as pesquisas terem sido realizadas em diversos países e organizações e por distintos grupos de pesquisadores, as práticas de contabilidade gerencial são abordadas na literatura internacional compreendendo diferentes terminologias. A Tabela 1 ilustra os termos originais identificados nos estudos.

Percebe-se a ampla adoção do termo *management accounting practices*, ou “práticas de contabilidade gerencial”. Portanto, embasado na relevância dessa terminologia na literatura internacional, este será termo adotado nesta dissertação ao tratar o tema. Os emiratenses McLellan e Moustafa (2008) e os italianos Carenzo et al. (2011) utilizaram a definição *management accounting tools* ou “ferramentas de contabilidade gerencial”. Entretanto, em trabalho desenvolvido posteriormente McLellan e Moustafa (2011) passaram a utilizar o termo mais usual *management accounting practices*. A terceira nomenclatura identificada na literatura, *management accounting techniques* ou “técnicas de contabilidade gerencial”, remete aos estudos dos romenos Albu e Albu (2012). O estudo foi realizado em instituições de ensino superior, e discute o tema em determinados pontos, como na revisão bibliográfica, empregando a expressão mais usual citada acima.

Tabela 1 – Terminologia referente às práticas de contabilidade gerencial nas obras internacionais

Terminologia	Autores	Nº de Artigos
<i>Management Accounting Practices</i>	Guilding, Cravens e Tayles (2000); Joshi (2001); Abdel-Kader e Luther (2006); Wu, Boateng e Drury (2007); Abdel-Kader e Luther (2008); Azhar e Rahman (2009); Pavlatos e Paggios (2009); Angelakis, Theriou e Floropoulos (2010); Ilias, Razak e Yasoa (2010); Abdel e Mclellan (2011); Joshi et al. (2011); Mclellan e Moustafa (2011); Yalcin (2012); Ahmad (2014).	14
<i>Management Accounting Tools</i>	Mclellan e Moustafa (2008); Carenzo et al. (2011).	2
<i>Management Accounting Techniques</i>	Albu e Albu (2012)	1
TOTAL		17

Fonte: Elaborado pelo autor

Dentre os 17 estudos analisados, em dez pôde-se identificar a classificação das práticas de contabilidade gerencial em categorias. O

Quadro 1 apresenta a categorização adotada em cada estudo e as suas similaridades.

Quadro 1 – Categorização das práticas de contabilidade gerencial nos estudos internacionais

Categorias das Práticas de Contabilidade Gerencial	Autores						
	Pavlatos e Paggios (2009); Angelakis, Theirou e Floropoulos (2010); Yalcin (2012) e Ahmad (2014)	Abdel-Kader e Luther (2006)	McLellan e Moustafa (2008)	Albu e Albu (2012)	Abdel e McLellan (2011)	Joshi et al. (2011)	Azhar e Rahman (2009)
	Orçamento	Orçamento	Orçamento para planejamento e controle	Técnicas de planejamento e orçamento	Planejamento		
	Custos	Custos	Métodos de custeio			Gestão de custos	
			Técnicas avançadas de custeio				
	Informação para tomada de decisão	Informação para tomada de decisão	Tomada de decisão para longo prazo				
	Avaliação de desempenho	Avaliação de desempenho	Avaliação de desempenho	AD* financeiro	Avaliação de desempenho	Avaliação de desempenho	
				AD* financeiro global			
	Análise estratégica		Técnicas de análise estratégica		Foco estratégico	Análise e avaliação estratégica	
							Tradicionais
							Modernas

*(AD) Avaliação de Desempenho

Fonte: Elaborado pelo autor

As principais categorias de práticas identificadas correspondem a orçamento, custos, informação para tomada de decisão, avaliação de desempenho e análise estratégica. Nove dentre os dez estudos utilizaram pelo menos duas dessas categorias. Azhar e Rahman (2009) destoa dos demais por utilizar a separação das práticas por estágios evolutivos de adoção (tradicionais e modernas). Categorização esta, que conforme a

2.1.2, corresponde a separação mais comum nas pesquisas realizadas no Brasil.

Destaca-se que nas pesquisas de Joshi (2001); McLellan e Moustafa (2008); Pavlatos e Paggios (2009); Angelakis, Theriou e Floropoulos (2010); Iliias, Razak e Yasoia (2010); McLellan e Moustafa (2011); Abdel e McLellan (2011) e Yalcin (2012), também são comentadas e apresentados resultados para as práticas tradicionais e modernas em determinadas partes do estudo, no entanto estes pesquisadores não categorizam ou definem quais práticas de contabilidade gerencial seriam tradicionais ou modernas. Desta forma e diferentemente de Azhar e Rahman (2009), tais estudos não foram consideradas no Quadro 1 nessa categoria. Entre os estudos citados, McLellan e Moustafa (2008), Pavlatos e Paggios (2009), Angelakis, Theriou e Floropoulos (2010) e Yalcin (2012), embora apresentassem as nomenclaturas de práticas tradicionais e modernas, categorizaram as práticas de contabilidade gerencial com outras nomenclaturas.

Embora tenham realizado o estudo em empresas de grande porte, a pesquisa de Joshi et al. (2011) foi a única em que não foram investigadas práticas de orçamento. O foco do estudo foram instrumentos relacionados a custos e avaliação de desempenho.

Destaca-se ainda a ampla adoção da categoria *avaliação de desempenho*, presente em nove dentre os dez estudos analisados, sendo inclusive segregada em *avaliação de desempenho financeiro* e *avaliação de desempenho financeiro global* por Albu e Albu (2012).

A categoria de *análise estratégica* apresentou-se como a de maior variedade de nomenclaturas, sendo abordada com quatro definições diferentes.

Outro aspecto que apresenta diversidade nos estudos é o campo de aplicação das pesquisas. Na Tabela 2 são apresentadas as amostras utilizadas nos estudos internacionais.

Dentre os estudos, cerca de 70% (12 artigos) investigaram a adoção de práticas de contabilidade gerencial em empresas industriais, destacando-se as de grande porte. Apenas dois estudos pesquisaram entidades sem fins lucrativos, mas não exclusivamente, como é o caso de Azhar e Rahman (2009), que abordam a adoção das práticas em instituições de ensino públicas e privadas, e Wu, Boateng e Drury (2007), que abordam as estatais e *joint ventures* chinesas.

Ainda quanto à amostra, os estudos foram realizados em organizações de distintos países, como Malásia, nos estudos de Azhar e Rahman (2009), Iliias, Razak e Yasoia (2010) e Ahmad (2014); Reino Unido, por Abdel-Kader e Luther (2006), Abdel-Kader e Luther (2008);

Grécia, por Pavlatos e Paggios (2009); Turquia, por Yalcin (2012); Itália, por Carenzo et al. (2011); China, por Wu, Boateng e Drury (2007); Romênia, por Albu e Albu (2012); Egito, por Abdel e McLellan (2011) e Índia, por Joshi (2011).

Tabela 2 – Campo de aplicação das práticas de contabilidade gerencial nos estudos internacionais

Amostra	Autores	Nº de Artigos
Empresas (sem restrição de porte)	Abdel-Kader e Luther (2006); McLellan e Moustafa (2008); Carenzo et al. (2011); McLellan e Moustafa (2011); Abdel e McLellan (2011); Albu e Albu (2012)	6
Empresas de grande porte	Guilding, Cravens e Tayles (2000); Abdel-Kader e Luther (2008); Angelakis, Theriou e Floropoulos (2010); Joshi et al. (2011); Yalcin (2012)	5
Empresas de médio e grande porte	Joshi (2001)	1
Empresas de pequeno e médio porte	Ahmad (2014)	1
Empresas pequenas	Ilias, Razak e Yasoa (2010)	1
<i>Joint Ventures</i> e Estatais	Wu, Boateng e Drury (2007)	1
Hotéis	Pavlatos e Paggios (2009)	1
Instituições de ensino	Azhar e Rahman (2009)	1
TOTAL		17

Fonte: Elaborado pelo autor

Outros pesquisadores internacionais realizaram estudos em conjuntos de países e efetuaram comparações, dentre os quais: países membros do Conselho de Cooperação do Golfo (Emirados Árabes Unidos, Kuwait, Omã, Arábia Saudita, Catar e Barein), nos estudos de McLellan e Moustaf (2008) e Joshi et al. (2011); Estados Unidos, Reino Unido e Nova Zelândia, na pesquisa de Guilding Cravens e Tayles (2000); e Grécia e Finlândia, por Angelakis, Theriou e Floropoulos (2010).

A Tabela 3 apresenta, em ordem decrescente de citação, as 25 práticas que mais frequentemente constaram nas buscas das pesquisas internacionais.

Tabela 3 – Práticas de contabilidade gerencial mais mencionadas nos estudos internacionais

N.	Práticas de Contabilidade Gerencial	Nº de Artigos
1.	Custo meta	14
2.	Custeio baseado em atividade (ABC)	13
3.	Análise custo-volume-lucro	12
4.	Orçamento para planejamento das operações anuais	10
5.	<i>Balanced scorecard</i> (BSC)	10
6.	Análise da lucratividade por produtos	10
7.	Custos da qualidade	9
8.	Orçamento de capital	9
9.	<i>Benchmarking</i>	9
10.	Custeio variável	8
11.	Orçamento para controle de custos	8
12.	Gestão baseada em atividades (ABM)	7
13.	Orçamento para coordenação das atividades interorganizacionais	7
14.	Orçamento de caixa	7
15.	Previsão de longo prazo	7
16.	Custeio por absorção	6
17.	Custo padrão	6
18.	Custo de ciclo de vida	6
19.	Orçamento para avaliação de desempenho dos gerentes	6
20.	Orçamento baseado em atividades (ABB)	6
21.	Análise de variação orçamentária	6
22.	Indicadores financeiros	6
23.	Lucro residual	6
24.	Valor Econômico Adicionado (EVA)	6
25.	Análise da lucratividade por cliente	6

Fonte: Elaborado pelo autor

As práticas com características e terminologias semelhantes foram agrupadas. No entanto, se fossem consideradas distintamente, compreenderiam o montante de 108 práticas distintas, conforme demonstra o Apêndice A.

Os pesquisadores abordaram acentuadamente as práticas relacionadas a orçamento, mas com diferentes terminologias. Portanto, além daquelas registradas na Tabela 3, outras práticas destacaram-se nos estudos, como orçamento flexível (5 menções), orçamento para atividades diárias (5), orçamento base zero (4), orçamento de análise “se então” (4), orçamento para decisões de longo prazo (3), orçamento de produção (2), orçamento de vendas (2), orçamento para planejamento de posições financeiras (2), entre outros. Conforme Apêndice A, as práticas de orçamento foram pesquisadas com 22 definições diferentes, sendo contempladas em 16 dos 17 artigos internacionais analisados. As pesquisas que mais abordaram práticas orçamentárias foram as de Joshi (2001) e Wu, Boateng e Drury (2007), totalizando dez classificações distintas de orçamento, em cada. No entanto, Joshi et al. (2011), em estudo posterior, optaram por não considerar as práticas orçamentárias em sua pesquisa.

Os indicadores não financeiros também foram pesquisados por diferentes autores. Os estudos buscaram identificar se as organizações adotavam medidas referentes a clientes, empregados, ou medidas qualitativas para acompanhar e avaliar o desempenho.

Outros pontos observados nas pesquisas referem-se às análises de ambiente interno e externo das organizações, que conforme elucida o Apêndice A, foram tratadas separadamente pelos autores, tais como análise do ciclo de vida do produto (6 menções), análise de cadeia de valor (5), análise de posição competitiva (4), análise da indústria (3), análise dos pontos fortes e fracos dos competidores (3), entre outros.

A análise dos artigos internacionais de Joshi (2001); McLellan e Moustafa (2008); Pavlatos e Paggios (2009); Angelakis, Theriou e Floropoulos (2010); McLellan e Moustafa (2011); Abdel e McLellan (2011); Yalcin (2012), permite inferir que mesmo considerando diferentes amostras, constatou-se a adoção em níveis maiores de práticas tradicionais frente às modernas. Dentre as práticas tradicionais, são mais adotadas o orçamento para planejamento e controle e práticas de custeios. Yalcin (2012), que investiga a adoção de práticas de contabilidade gerencial por 80 empresas listadas entre as 500 maiores da bolsa de Istambul observa que os níveis de adoção nas empresas turcas são, em geral, maiores do que os obtidos nos estudos de Joshi (2001), Pavlatos e Paggios (2009) e Angelakis, Theriou e Floropoulos (2010). Azhar e Rahman (2009), em estudo realizado em instituições de ensino superior (públicas e privadas), evidenciaram que a adoção de práticas tradicionais é superior nas instituições de ensino públicas, ao passo que a adoção de práticas modernas se destaca nas instituições de ensino privadas.

Embora se identifique nos estudos maiores níveis de adoção das práticas tradicionais, destacam-se os estudos de Abdel e McLellan (2011), em que os gestores egípcios têm passado a reconhecer os benefícios de algumas das práticas modernas, e de Angelakis, Theriou e Floropoulos (2010), que concluem como altos os níveis de adoção para muitas práticas modernas, e a diferença de nível de adoção para as práticas modernas e tradicionais sendo moderada, bem como a identificação da crescente tendência das empresas enfatizarem no futuro a adoção de práticas modernas ao invés de tradicionais, particularmente as relacionadas à avaliação de desempenho.

Outros estudos como o de McLellan e Moustafa (2008) sugerem que embora as práticas tradicionais sejam mais adotadas que as modernas, os contadores consideram importante enfatizar a adoção de ferramentas não financeiras e de foco estratégico. Em estudo posterior, McLellan e Moustafa (2011) identificaram que as empresas apoiam-se mais em práticas tradicionais, tais como orçamento para planejamento e controle, custo padrão e avaliação de desempenho baseada em lucros divisionais ao invés de práticas modernas, desenvolvidas recentemente e com foco mais estratégico, como gestão baseada em atividades, custeio baseado em atividades e *balanced scorecard*. Do mesmo modo, Abdel-Khader e Luther (2006) identificam que o *balanced scorecard* e outras medidas de desempenho não financeiras são consideradas importantes, porém raramente utilizadas. Ahmad (2014), em estudo realizado com empresas de médio e pequeno porte, aponta que estas apresentam-se mais confiantes com a adoção de práticas financeiras frente às não financeiras, e que as medidas não financeiras mais adotadas são entrega pontual, número de reclamações por clientes, taxa de defeitos e tempo de produção. Já na pesquisa de Pavlatos e Paggios (2009), realizada em hotéis gregos, observou-se que as medidas não financeiras para avaliação do desempenho são amplamente adotadas, assim como as práticas tradicionais de orçamento, medidas de lucratividade de produtos e clientes e custeio por absorção.

Quanto à percepção sobre a adoção das práticas, Joshi et al. (2011) explicam que em geral os respondentes perceberam sucesso ao implementar as práticas de contabilidade gerencial, porém, as razões mais influentes para a não adoção correspondem à relação custo-benefício, poder e a política empresarial. Já Albu e Albu (2012) identificaram que a presença de capital estrangeiro e características de porte correspondem aos fatores mais representativos ao uso das práticas pelas empresas. Illias, Razak e Yasoa (2010) identificaram que os gestores dos empreendimentos necessitam aprimorar o conhecimento e habilidades em

contabilidade no sentido de aumentar a frequência de uso das práticas de contabilidade gerencial

Embora nas buscas desses artigos não houvesse ainda utilizado as palavras-chave relacionadas à Teoria da Contingência (que será abordada na próxima seção), constatou-se que os estudos de Abdel-Kadher e Luther (2008) e Albu e Albu (2012) discutiram as práticas de contabilidade gerencial sob a ótica da Teoria da Contingência. Abdel-Kadher e Luther (2008) identificaram que as diferenças na sofisticação da contabilidade gerencial nas empresas britânicas estudadas são explicadas pela incerteza do ambiente, poder do cliente, descentralização, porte, tecnologia industrial avançada, sistemas de gestão de qualidade e sistemas de produção *just in time*. Já Albu e Albu (2012) identificaram que a presença de capital estrangeiro e o porte correspondem aos fatores mais relacionados ao uso das práticas pelas empresas romanas da amostra. A Teoria da Contingência, os fatores contingenciais adotados e estudos que forneceram subsídios para a elaboração desta pesquisa, são abordados na seção 2.2.

2.1.2 Práticas de contabilidade gerencial no Brasil

Nas buscas de obras nacionais também foram identificados diversos estudos que investigaram práticas de contabilidade gerencial nas organizações. Estas pesquisas focaram em estudar os níveis de adoção, satisfação quanto aos benefícios da utilização, determinantes da adoção e não adoção, entre outras características associadas ao tema.

Diante da diversidade de estudos, a terminologia adotada para descrever as pesquisas nacionais apresenta ampla diversidade, conforme pode ser observado na Tabela 4.

Percebe-se que, diferentemente dos estudos internacionais, as pesquisas nacionais apresentaram vasta diversidade de terminologias ao se referir ao assunto, totalizando doze termos distintos. O termo com maior representatividade nos artigos selecionados foi *artefatos de contabilidade gerencial*, sendo adotado principalmente por pesquisadores atuantes ou ex-acadêmicos da USP. O termo *práticas de contabilidade gerencial*, apontado nas pesquisas internacionais como o mais relevante, apresenta-se nos estudos nacionais em segundo lugar, presente em três artigos. No entanto, ao considerar apenas a terminologia “práticas” que está compreendida também junto aos termos “gerenciais” e “de gestão”, o número de artigos que adotam essa terminologia aumenta para sete, ou seja, mais de um terço da amostra.

Tabela 4 – Terminologia referente às práticas de contabilidade gerencial abordadas nas obras nacionais

Terminologia	Autores	Nº de Artigos
Artefatos de Contabilidade Gerencial	Guerreiro, Cornachione Jr. e Soutes (2010); Guerreiro, Cornachione Jr. e Soutes (2011); Isidoro et al. (2012); Reis e Teixeira (2013)	4
Práticas de Contabilidade Gerencial	Souza, Lisboa e Rocha (2003); Gonzaga et al. (2010); Almeida et al. (2011)	3
Práticas Gerenciais	Carvalho e Lima (2011); Vogel e Wood Jr. (2013)	2
Práticas de Gestão	Braga, Braga e Souza (2010); Amboni, Andrade e Lima (2011)	2
Informação Contábil	Amorim e Silva (2011); Lima <i>et al.</i> (2010)	2
Ferramentas de Contabilidade Gerencial	Teixeira et al. (2011)	1
Sistemas de Controle Gerencial	Oyadomari et al. (2010)	1
Informações Contábeis-gerenciais	Ferrari, Diehl e Souza (2011)	1
Controles de Gestão	Raupp, Martins e Beuren (2006)	1
Instrumentos de Contabilidade Gerencial	Mário et al. (2013)	1
Instrumentos de Controladoria	Morgan e Benedicto (2009)	1
Elementos	Frezatti (2005)	1
TOTAL		20

Fonte: Elaborado pelo autor

O campo de aplicação dos estudos nacionais também é diverso. A Tabela 5 apresenta as nove diferentes amostras utilizadas nos estudos.

Assim como nos estudos internacionais, o principal campo de aplicação das pesquisas nacionais (75% dos estudos) é o ramo empresarial, destacando-se as indústrias de grande porte. O restante da amostra é composto por estudos em organizações sem fins lucrativos, como entidades do terceiro setor e sociedades cooperativas. Com relação às regiões em que as investigações foram feitas, destacam-se as pesquisas de âmbito nacional, como Souza, Lisboa e Rocha (2003), Frezatti (2005), Oyadomari et al. (2010), Guerreiro, Cornachione Jr. e Soutes (2010), Guerreiro, Cornachione Jr. e Soutes (2011) e Isidoro et al. (2012). Outros

estudos pesquisaram entidades de estados específicos, como, Teixeira et al. (2011) e Gonzaga et al. (2010) no Espírito Santo; Reis e Teixeira (2013) e Mario et al. (2013) em Minas Gerais; Raupp, Martins e Beuren (2003) em Santa Catarina e Vogel e Wood Jr. (2013) em São Paulo.

Tabela 5 – Campo de aplicação das práticas de contabilidade gerencial nos estudos nacionais

Amostra	Autores	Nº de Artigos
Empresas de Grande Porte	Raupp, Martins e Beuren (2006); Guerreiro, Cornachione Jr. e Soutes (2010); Gonzaga et al. (2010); Teixeira et al. (2011); Guerreiro, Cornachione Jr. e Soutes (2011)	5
Empresas (sem restrição de porte)	Braga, Braga e Souza (2010); Lima et al. (2010); Almeida et al. (2011)	3
Pequenas Empresas	Carvalho e Lima (2011); Amorim e Silva (2011); Vogel e Wood Jr. (2013)	3
Cooperativas	Ferrari, Diehl e Souza (2011); Isidoro et al. (2012); Reis e Teixeira (2013)	3
Entidades do Terceiro Setor	Mário et al. (2013); Morgan e Benedicto (2009)	2
Empresas de Médio e Grande Porte	Frezatti (2005)	1
Empresas de um Grupo S/A	Amboni, Andrade e Lima (2011)	1
Empresas Inovadoras	Oyadomari et al. (2010)	1
Subsidiárias de empresas internacionais	Souza, Lisboa e Rocha (2003)	1
TOTAL		20

Fonte: Elaborado pelo autor

Destacam-se também as pesquisas realizadas em regiões específicas de cada estado e com culturas empresarias comuns, como nos estudos de Teixeira et al., (2011), realizado nas indústrias de confecções do agreste pernambucano, de Braga, Braga e Souza (2010) nas indústrias conserveiras da região de Pelotas no Rio Grande do Sul, de Ferrari, Diehl e Souza (2011) nas cooperativas da região da Serra e Região Metropolitana de Porto Alegre, de Amorim e Silva (2011) nas pequenas empresas com negócios em *Shopping Centers* de Salvador, de Almeida et al., (2011) nas empresas do ramo metal-mecânico do sudoeste do Paraná, de Carvalho e Lima (2011) nas indústrias de confecções de Souza, na Paraíba, e de Morgan e Benedicto (2009) nas organizações do terceiro setor da região metropolitana de Campinas, no estado de São Paulo.

Os pesquisadores nacionais, ao investigar práticas de contabilidade gerencial, também classificaram aquelas com características semelhantes em grupos para facilitar a análise e comparação. O Quadro 2 apresenta o agrupamento de práticas utilizadas em cada pesquisa.

Quadro 2 – Categorização das práticas de contabilidade gerencial nos estudos nacionais

Autores	Conjunto de Autores*	Oyadomari et al. (2010)	Mário et al. (2013)	Raupp, Martins e Beuren (2006)	Souza, Lisboa e Rocha (2003)	Frezatti (2005)
Categorias das Práticas de Contabilidade Gerencial	Tradicionais	Tradicionais				
	Modernas	Modernas				
		Indicadores que monitoram incertezas estratégicas				
			Planejamento			Planejamento estratégico e Orçamento
			Orçamento	Sistemas orçamentários	Planos orçamentários	
			Métodos de Custeio		Métodos de custeio	
					Métodos de predeterminação de custos	
				Relatórios Gerenciais		Relatórios Gerenciais
					Análise de relações custo-volume-lucro	
					Medidas de retorno	
						Programas de redução de desperdícios
						Sistemas de geração de valor

* Guerreiro, Cornachione Jr. e Soutes (2010); Guerreiro, Cornachione Jr. e Soutes (2011); Teixeira et al. (2011); Isidoro et al. (2012) e Reis e Teixeira (2013)

Fonte: Elaborado pelo autor

Diferentemente dos autores internacionais, pouco mais da metade dos pesquisadores brasileiros agruparam as práticas de contabilidade gerencial para realizar as análises (55% das pesquisas nacionais e 70% das internacionais). Na maioria dos estudos nacionais o agrupamento das

práticas se dá em quatro estágios (primeiro e segundo estágios como tradicionais e terceiro e quarto, como modernos), conforme a classificação suportada pela *International Federation of Accountants* (IFAC). Este será também o agrupamento adotado nesta dissertação, ao analisar a percepção de uso das práticas de contabilidade gerencial nas cooperativas.

Segundo o IFAC (1998), o primeiro estágio evolutivo da contabilidade gerencial decorre do período anterior a 1950, onde o foco da gestão era a determinação de custos e controle financeiro por meio do uso de orçamentos e tecnologias da contabilidade de custos. O segundo estágio compreende o período entre 1950 e 1965, onde o foco se dá no fornecimento de informações para o planejamento e controle gerencial, por meio da análise de decisão e contabilidade por responsabilidade. O terceiro estágio definido entre os anos de 1965 a 1985 compreende a atenção na redução de desperdício dos recursos utilizados nos processos da empresa, pela análise de processos e tecnologias de gerenciamento de custos. Já o quarto estágio que ocorre a partir de 1985 e perdura até os dias atuais, foca na geração de valor pelo uso efetivo de recursos, de tecnologias que examinam os direcionadores de valor para o cliente e o acionista, e ainda, de inovação organizacional.

Os estudos nacionais de Guerreiro, Cornachione Jr. e Soutes (2010), Guerreiro, Cornachione Jr. e Soutes (2011), Teixeira et al. (2011), Isidoro et al. (2012) e Reis e Teixeira (2013) destacam-se por agrupar as práticas de contabilidade gerencial nos estágios evolutivos definidos pelo IFAC. O Quadro 3 elenca a classificação adotada por cada estudo e que servirá de base para esta pesquisa.

Nos estudos brasileiros não se identificou nenhuma pesquisa onde as práticas são segregadas em categorias semelhantes às aquelas utilizadas com maior frequência nos estudos internacionais, que são práticas de orçamento, custos, informação para tomada de decisão, avaliação de desempenho e análise estratégica.

Destacam-se as práticas relacionadas a orçamento, que foram agrupadas de diferentes formas pelos pesquisadores. Mario et al. (2013) utilizaram as categorias de planejamento e orçamento. Já Frezatti (2005) agrupa-as em uma mesma categoria. Atenta-se ainda para os termos *sistemas orçamentários* de Raupp, Martins e Beuren (2006) e *planos orçamentários* de Souza, Lisboa e Rocha (2003).

Vogel e Wood Jr. (2013) diferenciaram-se dos demais pesquisadores por adotar o agrupamento das práticas em nove temas de gestão: planejamento estratégico, operações e logística, gestão de clientes, inovação, monitoramento de resultados, gestão de recursos

humanos, gestão financeira, relacionamento grupos de interesses e sustentabilidade.

Quadro 3 – Agrupamento das práticas de contabilidade gerencial nos estágios evolutivos

Práticas de Contabilidade Gerencial	Guerreiro, Cornachione Jr. e Soutes (2010)	Guerreiro, Cornachione Jr. e Soutes (2011)	Teixeira et al. (2011)	Isidoro et al. (2012)	Reis e Teixeira (2013)
Custeio por absorção	1º - 2º	1º - 2º	1º - 2º	1º	1º
Custeio variável	1º - 2º	1º - 2º	1º - 2º	1º	1º
Custeio padrão	1º - 2º	1º - 2º	1º - 2º	1º	1º
Retorno sobre o investimento	-	-	-	1º	-
Preço de transferência	1º - 2º	1º - 2º	1º - 2º	2º	2º
Moeda constante	1º - 2º	1º - 2º	-	2º	2º
Valor presente	1º - 2º	1º - 2º	-	2º	2º
Orçamento	1º - 2º	1º - 2º	1º - 2º	2º	2º
Descentralização	-	-	-	2º	2º
Custeio Baseado em Atividades	3º - 4º	3º - 4º	3º - 4º	3º	3º
Custeio meta	3º - 4º	3º - 4º	3º - 4º	3º	3º
<i>Benchmarking</i>	3º - 4º	3º - 4º	3º - 4º	3º	3º
<i>Kaizen</i>	3º - 4º	3º - 4º	3º - 4º	3º	3º
<i>Just in time</i> (JIT)	3º - 4º	3º - 4º	-	3º	3º
Teoria das restrições	3º - 4º	3º - 4º	3º - 4º	3º	3º
Planejamento estratégico	-	-	3º - 4º	3º	-
Gestão Baseada em Atividades	-	-	3º - 4º	3º	-
Custo financeiro dos estoques	3º - 4º	3º - 4º	-	-	-
<i>Economic Value Added</i> (EVA)	3º - 4º	3º - 4º	3º - 4º	4º	4º
Simulações	3º - 4º	3º - 4º	-	4º	4º
<i>Balanced Scorecard</i> (BSC)	3º - 4º	3º - 4º	3º - 4º	4º	4º
GECON	-	-	-	4º	4º
Gestão baseada em valor	-	-	-	4º	-

Fonte: Elaborado pelo autor

As pesquisas nacionais apresentaram diversidade quanto às práticas de contabilidade gerencial abordadas. O Apêndice B compreende as práticas ordenadas decrescentemente de acordo com o número de

menções nos estudos. As 25 práticas mais mencionadas nos estudos constam na Tabela 6.

Tabela 6 – Práticas de contabilidade gerencial mais mencionadas nos estudos nacionais

N.	Práticas de Contabilidade Gerencial	Nº de Artigos
1.	Orçamento	13
2.	Custeio por absorção	12
3.	Custeio variável	12
4.	Custo padrão	11
5.	<i>Balanced scorecard</i> (BSC)	10
6.	Custeio baseado em atividades (ABC)	10
7.	Valor econômico adicionado (EVA)	10
8.	Custo meta (<i>target costing</i>)	9
9.	Planejamento estratégico	8
10.	Benchmarking	8
11.	<i>Kaizen</i>	6
12.	Preço de transferência	6
13.	Teoria das restrições	6
14.	Fluxo de caixa	5
15.	Moeda constante	5
16.	Ponto de equilíbrio	5
17.	Simulações	5
18.	Valor presente	5
19.	Descentralização	4
20.	Gestão econômica (Gecon)	4
21.	<i>Just in time</i> (JIT)	4
22.	Resultado por unidade de negócios	3
23.	Retorno sobre patrimônio líquido (ROE)	3
24.	Margem de contribuição	3
25.	Gestão de estoques	2

Fonte: Elaborado pelo autor

Assim como nas pesquisas internacionais, as práticas com características e terminologias semelhantes foram agrupadas. Observou-se que no cenário internacional as pesquisas foram elaboradas abordando algumas práticas de contabilidade gerencial de forma mais detalhada, contendo, em geral, um número superior de práticas distintas do que nas pesquisas nacionais. Nos artigos nacionais pesquisados foram identificadas 70 práticas distintas (108 no cenário internacional).

Nos estudos nacionais as práticas de orçamento também foram amplamente pesquisadas, porém com nomenclaturas menos abrangentes quando comparadas aos estudos internacionais.

A comparação das práticas abordadas nos estudos internacionais e nacionais permite identificar similaridades. A Tabela 7 apresenta comparativamente as práticas similares mais mencionadas no cenário internacional e no Brasil. Para fins de comparação utilizou-se como referência as práticas das obras internacionais e a respectiva posição e menções nos artigos nacionais.

Tabela 7 – Comparativo das práticas de contabilidade gerencial no cenário internacional e nacional

Práticas de Contabilidade Gerencial	Cenário Internacional		Cenário Nacional	
	Nº Obras	Posição	Nº Obras	Posição
<i>Target Costing</i> (Custo meta)	14	1º	9	8º
Custeio baseado em atividades (ABC)	13	2º	10	6º
Ponto de Equilíbrio	12	3º	5	16º
Orçamento planejamento anual	10	4º	13	1º
<i>Balanced scorecard</i> (BSC)	10	5º	10	5º
<i>Benchmarking</i>	9	9º	8	10º
Custeio variável	8	10º	12	3º
Custeio por absorção	6	16º	12	2º
Custo padrão	6	17º	11	4º
Valor econômico adicionado (EVA)	6	24º	10	7º

Fonte: Elaborado pelo autor

Percebe-se que as cinco principais práticas mais representativas nos estudos internacionais estão também contempladas entre as dezesseis mais mencionadas nas pesquisas nacionais. Já, para as pesquisas nacionais, as oito principais práticas estão contempladas entre as 24 primeiras nos estudos internacionais. Outra semelhança observada refere-se à relevante quantidade de práticas de contabilidade gerencial relacionadas a custos.

A análise dos achados dos artigos nacionais relacionados a práticas de contabilidade gerencial permite identificar que, assim como nos estudos internacionais, distintas pesquisas, como Souza *et al.* (2003), Frezatti (2005), Oyadomari *et al.* (2010), e Reis e Teixeira (2013)

identificaram maior nível de adoção de práticas tradicionais de contabilidade gerencial frente às modernas. Nesse sentido, Souza, Lisboa e Rocha (2003) observaram que muitas empresas não têm dado importância aos pronunciamentos em favor da necessidade de adoção de práticas gerenciais que forneçam informações mais apropriadas às mudanças decorrentes do ambiente empresarial.

Quanto às características das práticas de contabilidade gerencial, Morgan e Benedicto (2009) identificaram que as organizações utilizam-se do sistema de informação para tomada de decisão, porém as informações mais utilizadas são advindas da contabilidade financeira e que, na maioria destas, o sistema não é totalmente informatizado. Já o estudo de Lima *et al.* (2010) aponta que a maioria das empresas utilizam as informações geradas pelo sistema de custeio para a condução de seus negócios e elaboram o fluxo de caixa. No entanto, as informações financeiras não são consideradas na política de formação do preço de venda, sendo observadas para essa finalidade as expectativas e perspectivas do mercado em que estão inseridas. Ainda nessa linha, Amorim e Silva (2011) identificaram que a informação contábil nas empresas da sua amostra é predominantemente fisco-trabalhista, sendo evidenciada a pouca utilização dessas informações no auxílio à gestão e, principalmente, no processo de tomada de decisões estratégicas. Corroborando com as pesquisas anteriores, Carvalho e Lima (2011) constataram que as empresas que pesquisaram utilizam as práticas de gestão de forma desordenada e de maneira informal, sem definir um plano estruturado e consistente capaz de amenizar os gargalos existentes no processo de decisão, bem como as mutações constantes nos cenários em que se inserem. Já a pesquisa de Mário *et al.* (2013) identificou a ausência de planejamento estratégico, práticas de orçamento e de gestão integradas, bem como a ineficiência dos sistemas de custos, sendo estes inadequados para as finalidades gerenciais.

Frente às dificuldades enfrentadas pelas organizações para produzir as informações de contabilidade gerencial e utilizar os sistemas gerenciais, algumas das pesquisas trataram de investigar os fatores que motivam a não adoção de determinadas práticas. Morgan e Benedicto (2009) evidenciaram que a não adoção das práticas deve-se ao reduzido número de funcionários especializados, recursos financeiros escassos e ausência de sistemas informatizados. Estudando cooperativas, Ferrari, Diehl e Souza (2011) identificaram que as dificuldades do fluxo de informações remetem à comunicação, qualidade de informação e às pessoas. Em pequenas empresas Vogel e Wood Jr. (2013) comentam que estas desconsideram a utilização de práticas relevantes por

desconhecimento, falta de recursos, atitude dos proprietários ou por considerarem desvantajosa a relação custo-benefício. Por fim, Mário et al. (2013) apontaram a falta de conhecimento das entidades sobre alguns instrumentos gerenciais e a indisponibilidade de recursos financeiros como fatores que implicam em muitos casos na dificuldade de desenvolverem os instrumentos gerenciais e o uso de seus sistemas de informações.

A análise dos artigos nacionais similares permitiu identificar pesquisas acerca da adoção de práticas de contabilidade gerencial e realizadas em cooperativas. Ferrari, Diehl e Souza (2011) realizaram estudo em cooperativas da serra gaúcha e região metropolitana de Porto Alegre, pertencentes a diferentes ramos (agropecuárias, crédito, trabalho, saúde, entre outros). A pesquisa teve enfoque no uso de informações para apoio ao controle estratégico, considerando as formas de definir as estratégias, as principais informações para controle estratégico, formas de identificar as necessidades informacionais dos gestores, barreiras para o fluxo da informação estratégica e características da gestão das cooperativas. Identificaram que, em sua maioria as cooperativas usam informações internas (relatórios econômico financeiros), com pouco uso daquelas que tratam do ambiente externo. As principais informações para controle gerencial estratégico identificadas foram relatório de duplicatas por cliente (57%), controle patrimonial (57%), análise da margem bruta (57%), análise comparativa de balanço (56%) e relatório de fluxo de caixa (54%). Entre as principais dificuldades apontadas pelos respondentes e caracterizadas como barreiras nos fluxos de informações estratégicas nas cooperativas está a sobrecarga de informação (86%), concentração da informação em determinada função (82%) e comunicação interna deficiente (79%). Os pesquisadores, embora tenham realizado a pesquisa sobre o uso de informações contábeis-gerenciais, direcionaram a pesquisa para o controle estratégico, dando pouca ênfase à adoção das práticas de contabilidade gerencial nas cooperativas. Não realizaram categorizações das práticas ou separação em estágios evolutivos.

Diferentemente de Ferrari, Diehl e Souza (2011), a pesquisa de Isidoro et al. (2012) realizada em cooperativas agropecuárias do Brasil pertencentes ao grupo das Melhores e Maiores de 2010 da Revista Exame, investigou a adoção das práticas de contabilidade gerencial segundo o desempenho das cooperativas. Identificaram que grande parte das cooperativas adota planejamento estratégico e orçamento, no entanto, práticas como EVA e GECON têm baixa adoção. Além disso, concluíram que o desempenho das cooperativas independe do estágio evolutivo das

práticas que adotam, sendo que a adoção de práticas mais recentes, de quarto estágio, não garantiram maior lucratividade.

Assim como Isidoro et al. (2012), o estudo de Reis e Teixeira (2013) também buscou investigar a adoção de práticas de contabilidade gerencial, separando-as em tradicionais e modernas e relacionando com o desempenho financeiro. No entanto diferentemente de Isidoro et al. (2012) que utilizou uma amostra de 13 cooperativas, Reis e Teixeira (2013) pesquisaram a utilização de práticas gerenciais em 69 cooperativas agropecuárias mineiras e além do desempenho, incluíram a relação com o porte. De forma semelhante a Ferrari, Diehl e Souza (2011) que verificaram as barreiras do fluxo de informações estratégicas, Reis e Teixeira (2013) identificaram os fatores que restringem e motivam a adoção das práticas de contabilidade gerencial. Constataram que o que mais restringe a adoção das práticas é a falta de comprometimento dos envolvidos no processo, seguido pela falta de conhecimento e experiência da equipe interna e a não disponibilidade de utilização das práticas no *software* padrão. As práticas mais adotadas foram simulações (77,9%), custeio por absorção e orçamento (64,7%) e custeio variável (63,2%). As menos adotadas foram *balanced scorecard* e *kaizen* (14,7%), EVA (20,6%), ABC (28%) e *just in time* e custeio meta (29,4%). Percebe-se similaridades com os achados de Isidoro et al. (2012), em que o orçamento destacou-se entre as mais adotadas e o EVA entre as de baixa adoção. De forma similar à pesquisa de Isidoro et al. (2012) concluíram que não há evidências entre a relação da utilização de artefatos modernos e o desempenho das cooperativas. Para os diferentes portes também não identificaram associações entre a adoção das práticas tradicionais e modernas. Diferentemente de Frezatti (2005), em estudo realizado com empresas de médio e grande porte, que identificou relação positiva entre porte e nível de aderência de práticas gerenciais.

Observou-se que embora não mencionem ou façam referência à Teoria da Contingência, as pesquisas de Frezatti (2005), Isidoro et al. (2012) e Reis e Teixeira (2013) buscaram, mesmo que de forma indireta, relacionar a adoção de práticas de contabilidade gerencial com fatores contingenciais como desempenho (GUERRA; 2007; ESPEJO, 2008; JUNQUEIRA; 2010; LEITE; DIEHL; MANVAILER, 2015) e porte (ESPEJO, 2008; MANTOVANI, 2012; DUTRA, 2014; BEUREN; FIORENTIN, 2014; LEITE; DIEHL E MANVAILER, 2015), abordados em diversas pesquisas sobre a Teoria da Contingência.

Na próxima seção aborda-se a Teoria da Contingência, os fatores contingenciais adotados e os estudos que forneceram subsídios para a elaboração desta pesquisa.

2.2 TEORIA DA CONTINGÊNCIA

A Teoria da Contingência parte do princípio de que nas organizações nada é absoluto, pois há a dependência de algo, que geralmente é incontrolável pelas mesmas por estar contido em seu ambiente. Assim, de forma a abordar a relatividade das organizações, a Teoria da Contingência, proporciona uma abordagem ampliada para outras teorias da administração, especificamente aquelas decorrentes da Escola Humanista e Sistêmica (STONER; FREEMAN, 1985).

Na abordagem contingencial, as características ambientais condicionam as características organizacionais. O ambiente apresenta as explicações causais das características das organizações, assim, inexistem uma única melhor maneira para se organizar, tudo depende das características ambientais relevantes para a organização. Desse modo, o desempenho organizacional pode ser visto como resultado conjunto das forças ambientais e das ações estratégicas das organizações (WRIGHT; KROOL; PARNELL, 2000). Portanto, distintos tipos de organizações tornam-se necessários em ambientes diferentes, e essas premissas baseiam a abordagem contingencial das organizações (OTLEY, 1980; MORGAN, 2002).

Hampton (1992) afirma que a abordagem contingencial contribui na compreensão da interdependência entre pessoas, tarefas, tecnologia, administração e ambiente de forma a escolher os melhores modos de intervir na interação dessas partes. Frezatti (2009) complementa mencionando que a Teoria da Contingência na área de contabilidade gerencial é adequada para o estudo da relação entre o desenho de sistemas de contabilidade gerencial e as variáveis contingenciais específicas para cada entidade.

Nas próximas seções serão abordadas pesquisas internacionais e nacionais relacionadas à Teoria da Contingência e que forneceram subsídios para a elaboração deste trabalho.

2.2.1 Estudos internacionais e nacionais sobre a Teoria da Contingência

Ao longo do tempo a Teoria da Contingência tem sido objeto de pesquisas internacionais e também brasileiras. O Quadro 4 demonstra, em ordem cronológica, alguns estudos internacionais pioneiros sobre essa teoria, bem como as variáveis contingenciais adotadas e as características organizacionais observadas em cada pesquisa.

Quadro 4 – Estudos internacionais pioneiros sobre a Teoria da Contingência

Autores	Variável Contingencial	Características Organizacionais	Contribuições
Burns e Stalker (1961)	Estabilidade do ambiente (taxa de tecnologia e mudanças do mercado).	Organização mecanicista e organização orgânica.	Analisaram os efeitos do ambiente externo sobre o estilo administrativo e os resultados apresentados pelas organizações.
Chandler (1962)	Estratégia (níveis de diversificação).	Estrutura divisional e estrutura funcional.	Analizou as relações entre estratégias e estrutura. Organizacional
Woodward (1965)	Tecnologia (sistema de produção).	Estrutura Organizacional, amplitude de controle, hierarquia gerencial, nível de especialização da mão de obra.	Analizou as relações entre tecnologia e estrutura organizacional.
Lawrence, Lorsch e Garrison (1967)	Incerteza do ambiente (taxa de inovação dos produtos, mudanças no mercado e dos processos tecnológicos).	Integração de diferentes mentalidades, diferentes estruturas organizacionais.	Observaram a necessidade das organizações se adaptarem às demandas do ambiente.
Perrow (1967)	Tecnologia (características das tarefas, rotinas, engenharia, manufatura) Estrutura organizacional.	Estrutura da tarefa (controle e coordenação), objetivos (sistemas, produtos, derivados).	Analizou as interações entre tecnologia e estrutura organizacional, aprimorando os estudos de Joan Woodward.
Thompson (1967)	Incerteza do ambiente, (interdependências entre tarefas, operações e recursos).	Coordenação (coordenação por planejamento, padronização e ajuste mútuo).	Analizou a interação das questões contingenciais e o comportamento das pessoas nas organizações.
Mintzberg (1979)	Características organizacionais (idade, porte), tecnologia (regulação, sofisticação), ambiente (complexidade, hostilidade, estabilidade, diversidade do mercado), poder (poder interno, controle externo).	Estrutura simples, burocracia mecanizada, burocracia profissional, forma divisionada e adhocracia.	Analisaram como as empresas formam a sua estrutura organizacional.

Fonte: Adaptado de Oliveira (2008) e Hanisch e Wald (2012)

O *ambiente*, como fator contingencial, foi abordado nos estudos de Burns e Stalker (1961), que investigaram o impacto da inovação

tecnológica em empresas do ramo eletrônico da Inglaterra e Escócia ao analisar os efeitos do ambiente externo sobre o padrão de administração, segregando as empresas em cinco níveis de ambiente, partindo de graus que variavam de estável a instável; de Lawrence, Lorsch e Garrison (1967), que estudaram as decisões adotadas pelas empresas ao lidar com as condições econômicas e de mercado, comparando dez empresas de três setores econômicos, sendo seis do ramo de plástico que operam em ambientes dinâmicos e diversificados e outras quatro de ambientes menos dinâmicos dos ramos de embalagem e alimentos; e de Thompson (1967), que verificou os fatores contingenciais influenciadores da estrutura organizacional de uma organização e os classificou em incerteza do ambiente e interdependências entre tarefas, operações e recursos.

A pesquisa de Burns e Stalker (1961), ao relacionar as empresas às condições do ambiente externo (estável ou dinâmico), constatou dois tipos de estruturas organizacionais, mecanicista e orgânica. Os achados apontam que as estruturas mecanicistas são eficazes para as organizações somente em condições de baixos índices de mudanças tecnológicas e de mercado, ao passo que ambientes com taxas de mudanças elevadas para estes aspectos demandam a estrutura orgânica para tornar a organização eficaz. Já Lawrence, Lorsch e Garrison (1967) concluíram que os índices de diferenciação das empresas dependem diretamente de seu ambiente organizacional. Aquelas com ambiente organizacional ineficiente falham no estabelecimento do grau requerido de diferenciação, demonstrando dificuldades em atender às exigências do ambiente. Concluíram ainda que diferentes mercados e ambientes tecnológicos demandam diferentes estruturas organizacionais, sendo que as organizações que apresentam melhor desempenho são aquelas em que as estruturas são adequadas ao ambiente. Nos achados de Thompson (1967) o ambiente e a tecnologia correspondem às principais fontes de incerteza de uma organização. Além disso, as variações entre as dimensões de ambiente e tecnologia resultam em diferentes estratégias, estruturas e processos de decisão, que necessitariam ser gerenciados na organização pelos diferentes níveis hierárquicos.

A *estratégia* à luz da Teoria Contingencial, foi abordada por Chandler (1962), em estudo realizado em quatro empresas de grande porte americanas (DuPont, General Motors, Standard Oil Co e Sears Roebuck). Identificou como as escolhas estratégicas de uma organização influenciam o desenvolvimento de sua estrutura e observou que uma entidade com estrutura funcional se adequa a uma estratégia não diversificada, ao passo que outra organização com estrutura divisional

ajusta-se a uma estratégia (de diversificação) que demanda o gerenciamento efetivo da complexidade de produtos e mercados distintos.

O impacto do fator contingencial *tecnologia* na estrutura organizacional foi investigado por Woodward (1965) em uma amostra de 100 firmas inglesas de distintos ramos e portes. Concluiu que a estrutura organizacional das empresas não se relaciona exclusivamente com o porte, mas principalmente com a variável tecnológica adotada. A pesquisa identificou que em ambientes empresariais de tecnologia simples de operação a organização configura-se como informal e orgânica. Entretanto, em ambientes de produção em massa e com equipamentos sofisticados, a organização de trabalho constitui-se de modo mais formal e mecanicista. Woodward (1965) também identificou que o desenho organizacional é afetado diretamente pela tecnologia adotada, ou seja, as empresas de produção em massa bem sucedidas tendem a ser organizadas em linhas clássicas. As empresas com sistemas mecanicistas são mais apropriadas para operações estáveis, enquanto as organizações inovadoras e com tecnologia mutável demandam um sistema adaptativo e orgânico. Posteriormente, e buscando aprimorar a pesquisa de Woodward (1965) sobre as interações entre tecnologia e estrutura organizacional, Perrow (1967) identificou que a tecnologia é contingente à estrutura organizacional da empresa, e esta está atrelada a todas as atividades da organização. Ao relacionar tecnologia e estrutura concluiu que quanto menos exceções houver nas operações e quanto maior o nível codificação do conhecimento utilizado na organização, mais centralizado será o processo decisório.

De forma a estudar o fator contingencial *estrutura*, Mintzberg (1979) analisou como as empresas formam a sua estrutura organizacional ao definir cinco configurações clássicas de estruturas para as organizações - *estrutura simples*, *burocracia mecanizada*, *burocracia profissional*, *forma divisionada* e *adhocracia*. As conclusões sugerem que as organizações diferenciam-se em três dimensões básicas: a parte chave da organização, aquela que desempenha o papel de determinar o sucesso ou fracasso; o mecanismo da coordenação privilegiada, que corresponde ao método para coordenar as atividades; e o tipo de descentralização que remete ao conteúdo que envolve subordinados na de tomada de decisões.

Posteriormente aos estudos pioneiros, diversas pesquisas abordaram a Teoria da Contingência nas organizações. Identificou-se trabalhos internacionais mais recentes acerca dos fatores contingenciais que foram utilizados nesta pesquisa para a construção do instrumento de coleta de dados.

Para esta pesquisa, os construtos do fator contingencial *estrutura* foram adaptados do estudo de Baines e Lanfield-Smith (2003), onde por meio de uma *survey* em 141 empresas industriais da Austrália examinaram as relações existentes entre a evolução do ambiente competitivo e demais variáveis organizacionais relacionadas ao Sistema de Controle Gerencial – SCG. Observaram que quanto mais competitivo o ambiente, maior será o foco em estratégias de diferenciação, com destaque na adoção de estruturas organizacionais baseadas em equipes, em tecnologia de produção e nas práticas avançadas de contabilidade gerencial. A adoção destas estratégias proporciona à organização uma melhoria no desempenho organizacional por meio da maior utilização de informação contábil não financeira. Entretanto, Baines e Lanfield-Smith (2003) não identificaram relações diretas entre a estrutura organizacional, a tecnologia e as práticas avançadas de contabilidade gerencial. As mudanças decorridas nessas variáveis estão aparentemente relacionadas como respostas às mudanças decorrentes da estratégia da organização.

O estudo de Hansen e Van der Stede (2004) proporcionou a adaptação das assertivas acerca dos fatores contingenciais *ambiente* e *estratégia*. Os autores realizaram uma *survey* com 57 gestores americanos buscando identificar possíveis razões para a utilização do orçamento (planejamento operacional, avaliação de desempenho, comunicação de metas e formação de estratégias), bem como as características que podem influenciar o desempenho orçamentário das empresas. Os pesquisadores identificaram que os quatro motivos para o uso do orçamento se sobrepõem e estes são suficientemente distintos na forma como são adotados. Além disso, o desempenho orçamentário está associado a diferentes características orçamentárias e as grandes empresas que enfrentam maior concorrência parecem considerar importante a adoção do orçamento para comunicação de metas e formação da estratégia organizacional. Hansen e Van der Stede (2004) concluíram também que o orçamento desempenha distintos papéis nas organizações e que a satisfação com o sistema orçamentário adotado está positivamente associada com o desempenho do orçamento para planejamento operacional, avaliação de desempenho, comunicação de metas e formação da estratégia.

Dekker, Groot e Schoute (2007) investigaram as associações entre diferentes prioridades estratégicas, incertezas de ambiente, competências de negócios, tecnologia aplicada à tarefa e o uso de medidas de desempenho. Identificaram associação positiva entre as variáveis estudadas. O fator contingencial estratégia foi abordada em duas formas, com foco em diferenciação e em baixo custo, de acordo com o conceito

de Porter (1990). Concluíram que as prioridades estratégicas necessitam ser consideradas conjuntamente com as competências do negócio, com o ambiente externo e com a tecnologia da tarefa que acompanha as prioridades estratégicas da organização. Embora tenha foco na variável estratégia, as pesquisas de Dekker, Groot e Schoute (2007), bem como a de Hyvönen (2007) foram adaptadas nesta dissertação para elaboração das assertivas do fator contingencial *tecnologia*.

A pesquisa de Hyvönen (2007) estudou a relação entre os sistemas de contabilidade gerencial estratégica, tecnologia da informação, tecnologia de produção e desempenho organizacional. Concluiu que há associação significativa entre o desempenho e a interação com estratégia focada no cliente, medidas contemporâneas de desempenho e tecnologias avançadas de informação. No entanto não foi possível identificar correlações entre medidas financeiras de desempenho, estratégia com foco no cliente e tecnologias avançadas de informação. Os resultado da pesquisa de Hyvönen (2007) remetem ao fator contingencial tecnologia da informação, que tem sido utilizado pelas empresas para a consecução dos objetivos empresariais. Identificou que a adoção de procedimentos como o gerenciamento de relação com o cliente, troca eletrônica de informações, internet e computadores para armazenar grandes montantes de dados com velocidade podem proporcionar uma vantagem competitiva desta em relação aos concorrentes.

A partir da discussão e análise das pesquisas que tratam a Teoria da Contingência, apresentam-se na sequência os fatores contingenciais abordados nesta pesquisa: ambiente, tecnologia, porte, estrutura e estratégia, bem como pesquisas nacionais mais recentes alinhadas à este estudo que objetivaram pesquisar a teoria da contingência sob o enfoque da gestão.

2.2.2 Fator contingencial ambiente

O ambiente está relacionado à incerteza e ligado à estrutura organizacional e compreende aquilo que envolve externamente a organização, ou seja, é o contexto no qual uma entidade está inserida, de forma que o que acontece externamente no ambiente passa a influenciar internamente o que ocorre na organização (BURNS; STALKER, 1961).

Para Chenhall (2003), o ambiente compreende eventos peculiares como intensa competição de preço de competidores potenciais ou existentes, ou a probabilidade de uma mudança na disponibilidade de materiais. Frezatti (2009) enfatiza que ambientes mais turbulentos e hostis demandam dos gestores das organizações a adoção de sistemas formais

de controle, tais como o orçamento, já ambientes incertos demandam sistemas de controle financeiros mais flexíveis e baseados em relações interpessoais.

Nesta pesquisa serão abordadas as características propostas por Hansen e Van der Stede (2004), que analisam a variável ambiente quanto às características de previsibilidade, estabilidade e rapidez das mudanças segundo: a) atitudes da concorrência; b) competição por mão de obra; c) competição por compra de insumos; d) tecnologia aplicada ao processo produtivo das empresas do setor; e) restrições legais, políticas e econômicas; e, f) gostos e preferências do cliente.

2.2.3 Fator contingencial tecnologia

No contexto organizacional, a tecnologia possui distintos significados. Chenhall (2003) define tecnologia como o modo pelo qual a organização opera, ou seja, como transforma seus recursos em produtos ou serviços. Para Hyvönen (2007), os recursos compreendem troca de informação eletrônica, gerenciamento da cadeia de suprimentos, armazenamento de dados, gerenciamento da relação com o cliente (CRM) e comércio eletrônico.

Conforme Frezatti (2009), as organizações com alto nível tecnológico e incerteza na tarefa proporcionam pouca ênfase a controles formais e estimulam maior participação no orçamento, e neste caso, os controles são mais informais e pessoais.

O construto utilizado nesse estudo para definir a variável tecnologia baseou-se nos estudos de Hyvönen (2007) e Dekker, Groot e Schoute (2007). Para tal, serão observados os níveis de utilização das seguintes variáveis de pesquisa: a) comércio eletrônico; b) gerenciamento da relação com o cliente – CRM; c) gerenciamento da cadeia de suprimentos; d) armazenamento de dados; e) troca de dados de forma eletrônica; f) sistema integrado (ERP).

2.2.4 Fator contingencial porte

O fator contingencial porte organizacional é amplamente abordado nas pesquisas da Teoria da Contingência que buscam analisar a gestão das organizações. Isso não se deve apenas à possibilidade de identificar a complexidade das organizações, mas, sobretudo, por indicar a necessidade de adoção de práticas gerenciais (FERREIRA; OTLEY, 2009).

Para Frezatti (2009), o tamanho da organização está associado à adoção de sistemas gerenciais mais sofisticados. Ferreira e Otley (2009) complementam que por acessar uma fonte maior de recursos financeiros, humanos, técnicos e conhecimentos, as organizações de maior porte irão se beneficiar de economia de escala, tanto nos investimentos e implementação quanto na adoção das práticas de contabilidade gerencial contemporâneas.

Para esta pesquisa, o construto porte foi operacionalizado considerando o faturamento operacional bruto anual, segundo a classificação do Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social (BNDES, 2010).

2.2.5 Fator contingencial estrutura

A estrutura organizacional de uma entidade está associada à especificação formal dos distintos papéis executados pelos membros da entidade, ou tarefa para grupos, objetivando assegurar-se que as atividades da organização sejam realizadas (CHENHALL, 2003).

Baines e Langfield-Smith (2003) afirmam que para avaliar a estrutura organizacional de uma organização deve-se levar em consideração o estímulo à execução de tarefas por equipes de trabalho, gestão participativa, programas de treinamento, e o modo como a organização está estruturada. Permite-se, assim, identificar que para garantir respostas rápidas e inovadoras em ambientes complexos e dinâmicos, ocorre um afastamento do controle hierárquico e centralizado de tomada de decisão para a distribuição de responsabilidades maiores para os níveis hierárquicos inferiores, aumentando assim, a descentralização.

Segundo Frezatti (2009), grandes empresas com estrutura descentralizada tendem a adotar controles gerenciais agregados e formais como o orçamento. Ademais, a estrutura baseada em times está relacionada à maior participação e à utilização de métricas de desempenho compreensivas.

Chandler (1962) afirma que as estruturas funcionais ajustam-se às estratégias não diversificadas, ao passo que as estruturas divisionais são mais adaptáveis a estratégia de diversificação que demanda o gerenciamento efetivo da complexidade de produtos e mercados diferentes.

Este fator é abordado neste estudo considerando dois tipos de estrutura: a) divisional, onde as atividades são executadas em diferentes

divisões; e, b) funcional, onde existem áreas e departamentos especializados para cada atividade organizacional.

2.2.6 Fator contingencial estratégia

A estratégia pode ser vista como o modo de melhorar a posição competitiva de produtos e serviços da organização no setor ou segmento de atuação, e pode ser classificada em competitiva, onde a entidade enfrenta os concorrentes para obter vantagem, ou cooperativa, onde trabalha com um ou mais concorrentes para obter vantagem em relação aos demais, podendo ainda utilizar ambos os sistemas (HUNGER; WHEELEN, 2002).

Para Porter (1990) há duas estratégias competitivas para superar o desempenho dos concorrentes no âmbito de toda a indústria: menor custo, que corresponde à capacidade da organização em produzir e comercializar com mais eficiência que os concorrentes um produto comparável, e a diferenciação, que consiste em oferecer ao comprador um produto de valor único e superior em termos de qualidade. Estas estratégias são definidas como genéricas por poderem ser adotadas por organizações de distintos tamanhos e tipos, e até mesmo, as sem fins lucrativos.

De acordo com Frezatti (2009), as organizações com estratégias caracterizadas como conservadoras ou de liderança em custos adotam mais práticas formais do que organizações que têm como estratégia a diferenciação.

Na presente pesquisa, utilizou-se da tipologia estratégica formulada por Hansen e Van der Stede (2004). Os construtos adotados nesta pesquisa foram: a) qualidade do produto; b) características únicas do produto; c) imagem da marca; e, d) preço de venda. Sendo as três primeiras relacionadas às cooperativas com estratégia de diferenciação de seus produtos e a última às cooperativas com estratégia de baixo custo.

2.2.7 Estudos nacionais sobre contabilidade gerencial à luz da Teoria da Contingência

No Brasil alguns pesquisadores estudaram a contabilidade gerencial sob a ótica da Teoria da Contingência. O Quadro 5 apresenta os estudos nacionais similares resultantes das buscas nas bases de dados, bem como os fatores contingenciais, arranjos e terminologias adotadas.

Quadro 5 – Estudos nacionais sobre a contabilidade gerencial à luz da Teoria da Contingência

Autores	Terminologia adotada ao tratar os construtos da Teoria da Contingência	Fatores Contingenciais						Arranjos em que foram realizadas associações dos Fatores Contingenciais
		Ambiente	Tecnologia	Porte	Estrutura	Estratégia	Estágio do Ciclo de Vida Organizacional	
Guerra (2007)	Variáveis situacionais	X	X		X	X		Atributos do sistema de contabilidade gerencial e desempenho
Espejo (2008)	Fatores contingenciais	X	X	X	X	X		Sistema orçamentário e desempenho
Junqueira (2010)	Fatores contingenciais	X	X		X	X	X	Desenho do sistema de controle gerencial e deste com o desempenho
Mantovani (2012)	Fatores contingenciais	X	X	X	X	X		Desenho e o uso de sistemas de controle gerencial focado nos clientes
Dutra (2014)	Forças competitivas do ambiente externo e da estrutura organizacional	X			X	X		Desenho e o uso de sistemas de controle gerencial, e deste com o desempenho
Beuren e Fiorentin (2014)	Fatores contingenciais	X	X	X	X	X		Atributos do sistema de contabilidade gerencial
Leite, Diehl e Manvailer (2015)	Fatores contingenciais	X	X	X	X	X		Adoção das práticas de controladoria, e deste com o desempenho

Fonte: Elaborado pelo autor

A terminologia mais comum identificada nos estudos ao tratar dos construtos da Teoria da Contingência foi *fatores contingenciais*. O termo, constante nos objetivos gerais ou específicos de cinco dos sete estudos, foi o adotado nesta dissertação devido ao destaque nas pesquisas similares. A pesquisa de Dutra (2014), embora adote o termo *forças competitivas do ambiente externo e da estrutura organizacional*, em diferentes pontos da pesquisa destaca o termo *fatores contingenciais* ao referir-se ao assunto. Ressalva-se que o pesquisador, possivelmente, adota a terminologia por pesquisar apenas três fatores contingenciais (ambiente, estrutura e estratégia).

Os fatores contingenciais mais pesquisados nos estudos brasileiros foram o ambiente, a estrutura e a estratégia. Outros fatores como tecnologia e porte também foram abordados na maioria das pesquisas similares. Portanto, nesta dissertação esses cinco fatores são utilizados ao identificar associações à percepção da adoção das práticas de contabilidade gerencial nas cooperativas da amostra. Junqueira (2010), destoando das demais pesquisas, utiliza o fator contingencial estágio do ciclo de vida organizacional, e não emprega o fator porte, ao analisar a influência dos fatores contingenciais no desenho dos sistemas de controle gerencial, e do desenho com o desempenho.

As pesquisas analisadas buscaram identificar a influência dos fatores contingenciais no desenho e uso de sistemas de controle gerencial, nos atributos do sistema de contabilidade gerencial, no sistema orçamentário e quanto à adoção das práticas de controladoria. As pesquisas de Guerra (2007), Espejo (2008), Junqueira (2010), Dutra (2014) e Leite, Diehl e Manvailer (2015) analisaram ainda a relação dos fatores com o desempenho. Chenhall (2003), ao citar o estudo de Drazin e Van de Ven (1985), discute que as pesquisas baseadas na Teoria da Contingência podem ser categorizadas em três formas: seleção (objetiva verificar a relação de fatores contingenciais sem considerar o desempenho), interação (objetiva verificar a forma com que o contexto organizacional modera a relação entre o sistema de controle gerencial e o desempenho) e sistemas (combinam múltiplos aspectos de sistemas de controles e dimensões de contexto, de forma a relacioná-los com o desempenho). Nesse sentido, esta dissertação aborda a seleção, onde o objetivo é examinar a relação entre fatores contingenciais e a adoção das práticas de contabilidade gerencial, sem relacionamento com o desempenho.

Na análise dos achados das pesquisas nacionais similares identificou-se no estudo de Guerra (2007), que em ambientes mais dinâmicos, com menor uso de tecnologia padronizada, estratégia de diferenciação e estrutura organicista, o sistema de contabilidade gerencial é mais útil se apresentar atributos de instrumentos contemporâneos. Entretanto, o contrário não se confirma, de que somente com instrumentos tradicionais, o sistema apresentará eficiência. A estruturação de um sistema com atributos não ajustados ao contexto em que a organização está inserida acarreta uma disfunção entre a demanda e oferta de informações.

Diferentemente de Guerra (2007), que estudou a influência dos fatores contingenciais nos atributos dos sistemas de contabilidade gerencial, Espejo (2008) buscou identificar os atributos do sistema

orçamentário a partir dos fatores contingenciais, considerando determinados níveis de desempenho. Espejo (2008) constatou que o ambiente influencia diretamente os fatores contingenciais internos (estrutura, tecnologia, estratégia e porte) e que estes influenciam diretamente o grau de aderência ao sistema orçamentário. Quanto ao desempenho, o estudo apontou que tanto os fatores contingenciais quanto o sistema orçamentário possuem associação com o desempenho organizacional.

Junqueira (2010) ao analisar 120 empresas de grande porte brasileiras, não identificou associação entre fatores contingenciais e o sistema de controle gerencial, contrariando os estudos de Mantovani (2012), mas quando as empresas da amostra foram separadas nos grupos *indústrias*, e *comércio e serviços*, pôde ser validada a hipótese de associação entre o fator contingencial ambiente e o sistema de controle gerencial. Os achados apontam ainda que a escolha e a utilização dos artefatos do sistema de controle gerencial sofrem influência dos fatores contingenciais vivenciados pela empresa.

Mantovani (2012) analisou os fatores contingenciais no desenho e uso de sistemas de controle gerencial focados nos clientes. Diferentemente de Junqueira (2010), os achados permitem concluir que as características do ambiente influenciam sobremaneira nas decisões que envolvem a configuração dos fatores contingenciais internos e estes no desenho de sistemas de controle gerencial focados nos clientes. O desenho dos sistemas de controle gerencial focados nos clientes utilizados pelas empresas influenciam o desempenho desses sistemas. Identificou também que a análise de lucratividade do cliente, valor vitalício do cliente e valor econômico do cliente podem contribuir pra o desempenho econômico da organização.

A pesquisa de Dutra (2014) investigou, em 73 empresas capixabas, a influência das forças competitivas (ambiente externo e prioridade estratégica) sobre a configuração da estrutura organizacional e dos sistemas de controle gerencial. Os resultados do estudo permitem concluir que há associação entre o alto nível de competição e adoção de estratégias de custos, bem como entre ambiente externo e estratégia organizacional, corroborando com os estudos de Guerra (2007), Espejo (2008), Junqueira (2010) e Mantovani (2012). Identificou, ainda, a associação entre estratégias de diferenciação e a utilização de estruturas organizacionais descentralizadas, bem como de técnicas modernas de controle gerencial.

Beuren e Fiorentin (2014) estudaram a influência de fatores contingenciais nos atributos do sistema de contabilidade gerencial de 14 empresas têxteis do Rio Grande do Sul. Identificaram que os fatores

contingenciais estudados (ambiente, tecnologia, porte, estratégia e estrutura) influenciam os atributos do sistema de contabilidade gerencial, sendo que o ambiente se destaca como o que mais influencia, com evidência para gostos e preferências do cliente e tecnologia aplicada ao processo produtivo. Quanto às prioridades estratégicas, as empresas têm foco direcionado para desenvolver características únicas dos produtos e oferecer suporte ao cliente, buscando investir em pesquisa e desenvolvimento muito mais do que a concorrência, entretanto, apresentar um preço de venda menor do que a concorrência tem pouca relevância para as empresas. Nesse contexto, Guerra (2007), em estudo semelhante, identificou que em ambientes mais competitivos, as empresas tendem a se organizar sob uma estratégia de diferenciação e em estrutura orgânica, com a adoção de atributos modernos de contabilidade gerencial.

O estudo de Leite, Diehl e Manvailer (2015) analisou as práticas de contabilidade gerencial de 73 empresas brasileiras listadas no Anuário Valor 1000, sob a ótica da Teoria Contingencial. Os achados da pesquisa apontam que as práticas mais adotadas pelas empresas são orçamento operacional, avaliação de desempenho e planejamento tributário. Os ambientes são caracterizados por dinamismo, diversidade, complexidade e hostilidade. Assim como Mantovani (2012), concluem que o maior alinhamento entre os fatores contingenciais e a adoção de práticas de controladoria podem influenciar o desempenho das empresas. Diferentemente de Beuren e Fiorentin (2014), concluíram que a estrutura das empresas é mecanicistas e não identificaram a existência de um tipo de estratégia predominante.

3 METODOLOGIA

A metodologia da pesquisa compreende a estruturação das etapas necessárias para atingir os objetivos propostos, desta forma, são abordados neste capítulo, o enquadramento da pesquisa, a coleta, a análise dos dados e a delimitação da pesquisa.

3.1 ENQUADRAMENTO DA PESQUISA

O enquadramento do estudo foi realizado considerando a natureza do objetivo, a natureza do estudo, a lógica da pesquisa, a fonte da coleta de dados, a forma de abordagem do problema, os procedimentos técnicos, os resultados e a amostra. Quanto à natureza do objetivo, a pesquisa caracteriza-se como descritiva (GIL, 1999), já que são identificadas as práticas de gestão utilizadas nas cooperativas de produção agropecuária do estado do Rio Grande do Sul, bem como os fatores que motivam e restringem a sua adoção e características dos fatores contingenciais que afetam as cooperativas

Quanto à natureza do estudo, este pode ser classificado como prático (GIL, 1999), pois busca conhecer o estado da arte de um problema percebido em determinado setor, já que esta pesquisa investiga, junto aos profissionais responsáveis pela elaboração das informações de contabilidade gerencial das cooperativas de produção agropecuária pertencentes à amostra, características que permitam o atendimento do objetivo proposto nesta dissertação.

Quanto à lógica da pesquisa este estudo classifica-se como dedutivo, tendo como objetivo chegar a uma conclusão lógica, a partir de premissas, usando o silogismo (MARCONI; LAKATOS, 2007). Para esses autores, no método dedutivo casos particulares são “referidos” a princípios gerais quando aqueles são dedutíveis destes, que se encontram associados a algo, cuja finalidade é assinalar o particular que se encontra em causa. Diante disso, é possível explicar um fato específico ou um acontecimento, partindo-se de uma lei ou um conhecimento maior, que serve de sustentação às premissas estabelecidas.

Quanto à fonte da coleta de dados e à abordagem do problema, foram coletados dados primários (RICHARDSON, 1999), obtidos diretamente em campo com os informantes (profissionais das cooperativas), por meio de questionário estruturado elaborado pelo pesquisador.

Quanto à forma de abordagem do problema, este estudo define-se como quantitativo já que utilizou-se de medidas de estatística descritiva

de posição (média, mediana e frequência), de dispersão (desvio-padrão) e análise de *clusters* (MARTINS, 2002).

Quanto aos procedimentos técnicos o estudo constitui-se de uma pesquisa de campo, caracterizada como levantamento (*survey*). Caracteriza-se como pesquisa de campo, pois a coleta de dados se dá no local em que os fenômenos acontecem, além de permitir o estabelecimento de relações entre variáveis de pesquisa. No que tange ao aspecto temporal, o estudo classifica-se como transversal, haja vista que o estudo do fenômeno ocorre em um único momento (RUIZ, 2002).

A pesquisa caracteriza-se ainda como de levantamento (*survey*), uma vez que há interrogação direta da população objeto de estudo (RICHARDSON, 1999), por meio do envio de questionário ao endereço eletrônico dos indivíduos que participaram.

Em relação aos resultados, pode-se afirmar que a pesquisa é aplicada (GIL, 1999), pois pretende gerar conhecimento sobre a adoção das práticas de contabilidade gerencial em um ramo específico do cooperativismo, levantadas a partir de estudos em diferentes contextos.

A amostra do estudo se classifica como não probabilística intencional ou por conveniência. Segundo Martins (2002), nesse tipo de amostragem há uma escolha deliberada dos elementos da amostra que são escolhidos por serem mais acessíveis, articulados ou fáceis de serem avaliados e, portanto, não se torna possível generalizar os resultados das pesquisas para a população, pois sua validade se resume ao contexto específico em que foi pesquisado.

3.2 COLETA DE DADOS

Nesta seção abordam-se os procedimentos e métodos utilizados para seleção do referencial teórico e construção do instrumento de pesquisa, apresentado no Apêndice C.

3.2.1 Construção do referencial teórico

O referencial teórico foi construído a partir da seleção de pesquisas alinhadas ao tema em nível nacional e internacional. Na busca de artigos sobre as práticas de contabilidade gerencial foram selecionadas obras publicadas a partir do ano 2000, já que o estudo pretende identificar práticas adotadas contemporaneamente, sem avaliar a evolução na adoção ao longo dos anos.

Os artigos científicos internacionais sobre práticas de contabilidade gerencial foram buscados nas bases de dados

SciVerseSCOPUS; EBSCOhost; ISI Web of Knowledge; Wiley e Emerald em 04 de março de 2014. As palavras-chave utilizadas foram: Eixo 1 - *management accounting e managerial accounting*; e Eixo 2 - *practices, tool, controls, systems, information e artifacts*. Como resultado após análise dos artigos retornados, foram selecionados 17 artigos científicos para analisar as práticas de contabilidade gerencial abordadas em âmbito internacional.

Quanto à busca nacional de artigos sobre práticas de contabilidade gerencial, foram consultados periódicos constantes na base de dados do Sistema Integrado CAPES (SICAPES), em 01 de março de 2014. Foram considerados para análise, 41 periódicos de estrato A1, A2, B1, B2 ou B3, da área de avaliação de Administração, Contábeis e Turismo em que o título apresentasse pelo menos um dos seguintes termos: *administração; contabilidade; contábil; gestão; e, gerencial*. Os termos empregados nas buscas de artigos foram: *práticas; instrumentos; ferramentas; artefatos; métodos; controles; gestão; gerencial; controladoria; e, cooperativ**. O resultado final da busca resultou em 16 artigos científicos alinhados ao tema do estudo.

De forma a considerar artigos científicos nacionais não contemplados na busca anterior, consultou-se publicações da plataforma *Google Scholar*. As palavras-chave utilizadas foram as mesmas adotadas na busca anterior. Foram identificados quatro artigos científicos com potencial contribuição para o referencial teórico desta pesquisa. Dessa forma 20 artigos científicos compuseram o portfólio bibliográfico utilizado nesta pesquisa para investigar as práticas de contabilidade gerencial mais pesquisadas no cenário nacional.

Além das buscas realizadas para identificar as práticas de contabilidade gerencial mais abordadas nos cenários internacional e nacional, o referencial teórico desta pesquisa abordou outras publicações sobre práticas e contabilidade gerencial contidas em livros, artigos científicos e sítios eletrônicos.

Quanto à Teoria da Contingência, realizou-se pesquisa teórica em livros e artigos com potencial contribuição para a pesquisa. A busca por estudos similares nacionais sobre a contabilidade gerencial à luz da Teoria da Contingência foi realizada em periódicos constantes na base de dados do Sistema Integrado CAPES (SICAPES). Foram considerados para análise periódicos da área de avaliação de Administração, Contábeis e Turismo em que o título apresentasse pelo menos um dos seguintes termos: *administração; contabilidade; contábil; gestão; e, gerencial*. Os termos empregados nas buscas de artigos foram: *Teoria da Contingência; Teoria Contingencial; práticas; gestão; gerencial; controladoria*. As

mesmas palavras-chave foram utilizadas ao realizar a busca por teses e dissertações no Banco de Teses da CAPES e da Biblioteca Digital Brasileira de Teses e Dissertações. Já a busca pelos artigos internacionais sobre a Teoria da Contingência observou as citações e leitura do título das referências constantes nas obras nacionais.

A pesquisa contemplou ainda a busca de referenciais teóricos sobre cooperativismo, realizada por meio da busca de livros, teses e dissertações e artigos referentes ao tema na plataforma *Google Scholar* e em sítios eletrônicos de entidades representativas.

3.2.2 Instrumento de pesquisa

O instrumento de pesquisa utilizado na pesquisa para coleta de dados foi o questionário (constante no Apêndice C). O questionário descreve as características e mede variáveis de um grupo social e possibilita a realização de comparações com resultados de pesquisas anteriores (RICHARDSON, 1999).

A estruturação do questionário deste estudo compreende blocos, nos quais foi solicitado ao respondente selecionar dentre as assertivas a que melhor atendesse a sua percepção acerca do tema. As escalas variaram de 0 a 10, exceto nas questões abertas referentes às informações da cooperativa e do profissional responsável pela elaboração das informações. Todas as assertivas tinham que ser assinaladas antes que o questionário fosse submetido.

O questionário da pesquisa foi validado por especialistas, professores, mestrandos e doutorandos do programa de pós-graduação em contabilidade da Universidade Federal de Santa Catarina. Estes colaboradores do estudo, pertencentes ao Núcleo de Pesquisas em Controladoria da UFSC (NUPECON), recomendaram adaptações que foram atendidas no sentido de aprimorar a pesquisa e principalmente o instrumento de coleta de dados.

Realizou-se um pré-teste do questionário em 4 cooperativas de produção agropecuária da microrregião de Erechim, localizada na mesorregião Norte do estado do Rio Grande do Sul, para identificar possíveis falhas na aplicação do instrumento de pesquisa e minimizar vieses de respostas. A abordagem utilizada no pré-teste foi o levantamento *in loco* junto a profissionais que desempenham funções relacionadas à gestão das cooperativas agropecuárias. Durante a visita solicitou-se que os respondentes lessem cada questão do questionário para identificar se a interpretação do entrevistado correspondia com a pretensão do pesquisador ao realizar a pergunta. Segundo Gil (1999), o

pré-teste visa assegurar a validade e precisão do instrumento de coleta de dados. Dessa forma, para que esteja adequadamente formulado, o questionário deve atender requisitos que tangem à: a) clareza e precisão dos termos; b) forma das questões; c) desmembramento das questões; d) ordem das questões; e, e) introdução do questionário.

A partir do pré-teste identificou-se que o questionário abordava, em geral, os termos com clareza e precisão e os respondentes não o consideraram extenso. Entretanto, foi sugerida a adaptação de algumas questões para termos mais adequados à realidade das cooperativas para facilitar a compreensão dos respondentes. As sugestões julgadas pertinentes foram incorporadas ao questionário da pesquisa.

3.2.3 População e amostra

Na definição da amostra da pesquisa, inicialmente buscou-se dados de cooperativas nas bases de dados de três entidades representativas do cooperativismo no estado do Rio Grande do Sul: Organização das Cooperativas do Estado do Rio Grande do Sul (OCERGS); União Nacional das Cooperativas da Agricultura Familiar e Economia Solidária do Estado do Rio Grande do Sul (UNICAFES/RS); e, Programa Gaúcho do Cooperativismo Rural. Realizou-se a filtragem das cooperativas sem repetições e pertencentes ao ramo agropecuário, resultando em 298 cooperativas.

Em seguida, foram feitos contatos telefônicos para as 298 cooperativas, a fim de obter o endereço eletrônico do profissional responsável pelas informações de contabilidade gerencial para envio do questionário, porém deparou-se com problemas como de o número telefônico disponibilizado não ser da cooperativa, de não repassarem o telefone do responsável, de o responsável pelas informações estar em férias ou de a cooperativa ter passado por processo de liquidação ou extinção. Os questionários foram enviados para 186 profissionais das cooperativas, e destes, obteve-se 50 retornos, compondo a amostra da pesquisa.

3.2.4 Bloco 1 do questionário – Informações sobre a cooperativa

O bloco 1 contempla informações básicas sobre as cooperativas da amostra, visando a realização de análises sobre grupos de cooperativas com características específicas semelhantes. As cooperativas foram solicitadas a responder questões como nome, cidade sede, áreas de atuação, ano de fundação, número de associados e de empregados e sobre

a existência na cooperativa de um departamento responsável pelas informações contábil-gerenciais. O faturamento bruto anual da cooperativa foi contemplado no bloco de questões referentes aos fatores contingenciais.

3.2.5 Bloco 2 do questionário – Informações sobre o profissional responsável pela elaboração de informações de contabilidade gerencial

No bloco 2 traçou-se o perfil do profissional responsável pela elaboração das informações de contabilidade gerencial na cooperativa, compreendendo informações como idade, sexo, escolaridade, bem como o cargo que ocupa na cooperativa, carga horária semanal dedicada às atividades da cooperativa, experiência na área de gestão de cooperativas e em outras entidades empresariais e se exerce atividade remunerada na cooperativa.

3.2.6 Bloco 3 do questionário – Práticas de contabilidade gerencial

No bloco 3 buscou-se identificar, por meio de três questões, o nível de percepção que os respondentes possuíam acerca da adoção das práticas de contabilidade gerencial, bem como os fatores que motivam e restringem a sua utilização.

A primeira questão, adaptada das pesquisas de Reis e Teixeira (2009), Guerreiro, Cornachione Jr. e Soutes, (2010), Guerreiro, Cornachione Jr. e Soutes (2011) e Reis e Teixeira (2013), foi elaborada para identificar o nível em que os respondentes percebem a adoção das práticas de contabilidade gerencial nas atividades gerenciais das cooperativas respondentes. Foram selecionadas para compor essa questão, 24 práticas dentre as 50 da Tabela 3 e 6 (que representam as práticas mais abordadas nas buscas dos estudos internacionais e nacionais). O questionário apresenta 25 assertivas devido ao fato de o planejamento estratégico ser abordado em duas perguntas, uma referente à elaboração e outra sobre a sua implementação.

A questão foi elaborada na forma de escala com 11 opções de respostas, 0 na hipótese da cooperativa não adotar a referida prática, e opções de concordância quanto à adoção que podiam variar de 1 para adoção em pouca intensidade até 10 nos casos de utilização intensa. No Quadro 6 estão as assertivas e práticas de contabilidade gerencial utilizadas na aplicação do questionário.

Quadro 6 – Práticas de contabilidade gerencial e assertivas do questionário

Assertiva	Prática de Contabilidade Gerencial representada
1) Utiliza o orçamento como base para a tomada de decisão.	Orçamento
2) Conhece quanto a cooperativa precisa vender no mês/ano para cobrir os gastos fixos.	Ponto de Equilíbrio
3) Apura o custo dos produtos com base no método de Custeio por Absorção.	Custeio por absorção
4) Apura o custo dos produtos com base no método de Custeio Variável.	Custeio variável
5) Utiliza o conceito de margem de contribuição (receita menos gastos variáveis) na tomada de decisão dos gestores.	Margem de Contribuição
6) Compara seus indicadores com os de outras organizações (<i>Benchmarking</i>).	<i>Benchmarking</i>
7) Conhece as sobras (lucratividade) de cada produto comercializado pela cooperativa.	Análise da lucratividade por produto
8) Adota o sistema de avaliação de desempenho <i>Balanced Scorecard</i> .	<i>Balanced Scorecard</i>
9) Adota a prática de custo meta (<i>target costing</i>).	Custo meta
10) Adota o conceito de <i>Just in time</i> .	<i>Just in time</i>
11) Elabora o planejamento estratégico.	Planejamento Estratégico
12) Implementa o planejamento estratégico.	Planejamento Estratégico
13) Conhece a lucratividade de cada cliente.	Análise da lucratividade por cliente
14) A cooperativa utiliza o custeio baseado em atividades (ABC).	Custeio ABC
15) Utiliza o Valor Econômico Adicionado (EVA) para avaliar o desempenho econômico.	EVA
16) Utiliza o Custo Padrão como instrumento de controle de custos.	Custeio Padrão
17) Conhece o montante do fluxo de recebimentos e pagamentos esperados para os próximos meses (fluxo de caixa projetado).	Fluxo de Caixa
18) Realiza simulações de rentabilidade de produtos (Receitas, Custos e Margem).	Simulações
19) Adota práticas de análise de investimentos para o Orçamento de Capital.	Orçamento de Capital
20) Apura os custos da qualidade (custos de prevenção, de avaliação e de falhas internas e externas)	Custos da Qualidade
21) Adota a Gestão Baseada em Atividades (ABM), analisando atividades de baixo valor agregado para melhorar os processos.	Gestão Baseada em Atividades (ABM)
22) Utiliza a filosofia de melhoria contínua <i>Kaizen</i> .	<i>Kaizen</i>
23) Adota o conceito de Preço de Transferência nos produtos ou serviços destinados a outros segmentos da mesma organização.	Preço de Transferência
24) Avalia a margem de contribuição por fator limitante de produção com base na Teoria das Restrições.	Teoria das Restrições
25) Elabora e analisa relatórios gerenciais em Moeda Constante.	Moeda Constante

Fonte: Elaborado pelo autor.

As outras duas questões desse bloco, adaptadas de Teixeira et al. (2011) e Reis e Teixeira (2013) buscaram investigar os fatores determinantes para a adoção ou restrição em não adotar as práticas de contabilidade gerencial listadas no Quadro 5. Foi solicitado aos respondentes que selecionasse dentre uma escala de 1 a 10 conforme a intensidade com que determinados fatores influenciavam na motivação ou restrição em adotar as práticas de contabilidade gerencial.

3.2.7 Bloco 4 do questionário – Fatores contingenciais

No bloco 4 foram investigados os fatores contingenciais. O Quadro 7 elenca os fatores contingenciais estudados, bem como suas variáveis, facetas, escalas e referências.

Quadro 7 – Características da Teoria da Contingência adotada no estudo

FC	Faceta do constructo pesquisada	Assertivas	Escala	Referências
Ambiente	Características de dinamismo e provisão do ambiente em que a cooperativa está inserida:	a) atitudes da concorrência; b) competição por mão de obra; c) competição por compra de insumos/componentes; d) tecnologia aplicada ao processo produtivo; e) restrições legais, políticas e econômicas do setor; e f) gostos e preferências do cliente do setor.	Linear	Hansen e Van der Stede (2004)
Tecnologia	Nível de utilização na cooperativa dos itens listados:	a) comércio eletrônico; b) gerenciamento da relação com o cliente – CRM; c) gerenciamento da cadeia de suprimentos; d) armazenamento de dados; e) troca de dados de forma eletrônica; f) sistema integrado (ERP).	Linear	Hyvönen (2007) e Decker, Groot e Schoute (2007).
Porte	Faturamento da cooperativa no exercício de 2013:	Receita Operacional Bruta	Razão	BNDES (2010)
Estrutura	Intensidade de adoção de itens relacionados à estrutura da cooperativa:	a) estrutura é funcional (áreas/departamentos especializados para cada atividade); e, b) estrutura divisional (uma mesma atividade sendo executada em diferentes divisões).	Linear	Baines e Langfield-Smith (2003)
Estratégia	Importância dada pela cooperativa às prioridades estratégicas:	a) ênfase na busca da qualidade do produto muito maior do que a concorrência; b) desenvolver características únicas do produto; c) buscar uma imagem da marca muito melhor do que a concorrência; d) buscar um preço de venda muito menor do que a concorrência.	Linear	Hansen e Van der Stede (2004)

Fonte: Elaborado pelo autor

Os fatores contingenciais da Teoria Contingencial pesquisados foram ambiente, tecnologia, porte, estrutura e estratégia. As assertivas analisadas nesta pesquisa para cada fator contingencial foram elaboradas observando o alinhamento às pesquisas internacionais.

3.3 ANÁLISE DOS DADOS

A análise dos dados desta pesquisa dá-se quantitativamente ao passo que se discutem os achados por meio de análises comparativas com estudos similares e investigam-se tendências amostrais fazendo-se uso da estatística descritiva, visando organizar, resumir, analisar e interpretar as observações disponíveis (LAPPONI, 2000). A análise descritiva deste estudo utiliza-se da distribuição de frequência, percentagem, média, desvio-padrão e mediana.

A distribuição de frequência pode ser relativa ou absoluta, simples ou acumulada, e compreende as repetições agrupadas dos valores atribuídos a uma variável, possibilitando ampliar a compreensão dos fenômenos (LAPPONI, 2000).

As porcentagens em uma pesquisa científica possibilitam a simplificação de comparações ao representar numericamente as características qualitativas, além de reduzir duas distribuições por frequência a uma base comum. A média consiste na medida de posição mais usual nos procedimentos estatísticos e pode ser considerada como o ponto de equilíbrio das frequências (MARCONI; LAKATOS, 2007).

A mediana corresponde ao valor central dos elementos, ou seja, divide a amostra em duas partes. O desvio padrão evidencia o nível de homogeneidade do conjunto ao indicar o grau de variação de um conjunto de dados, ou seja, a distância dos elementos extremos em relação à média (MARCONI; LAKATOS, 2007).

A análise de conglomerados (*clusters*) foi a técnica de interdependência utilizada para agrupar as cooperativas homogêneas em função de graus de similaridade visando a facilitar a análise da percepção de uso das práticas para cada um dos grupos específicos. Segundo Fávero et al. (2009), o objetivo desta técnica é segregar elementos ou variáveis em grupos homogêneos internamente, heterogêneos entre si e mutuamente excluídos a partir de determinados parâmetros, buscando, assim, a estrutura “natural” desses objetos. Essa técnica estatística foi utilizada no estudo para agrupar cooperativas de características semelhantes para investigar a percepção da adoção das práticas do grupo daquelas que se encontravam em ambientes diferentes, ou possuíam

estratégias, estrutura ou tecnologia distintas. A análise de conglomerados (*clusters*) não foi adotada para separar as cooperativas quanto ao fator contingencial porte, para tal utilizou-se as definições do BNDES (2010) por compreendê-la como uma definição já consolidada na literatura.

A análise de conglomerados (*clusters*) foi realizada com auxílio do *software* estatístico *Statistical Package for Social Sciences* (SPSS). Inicialmente foi adotado o agrupamento hierárquico para obter um indicativo do número de conglomerados (*clusters*) a ser usado na análise não hierárquica. O método de agrupamento utilizado na análise hierárquica foi o “vizinho mais distante” por eliminar o problema da cadeia ou corrente prolongada identificado no *single linkage*. O intervalo de medida adotado foi a distância euclidiana quadrada recomendada para os métodos de agrupamento centroides (PAHLMANN, 2007). A partir da definição do número de conglomerados (*clusters*), realizou-se a análise pelo método não hierárquico, que possui menor probabilidade de ocorrência de erros nos agrupamentos (FÁVERO et al., 2009). Assim, com a definição das cooperativas com características comuns quanto aos fatores contingenciais, partiu-se para a análise da percepção da adoção das práticas de contabilidade gerencial dos grupos.

Na análise da adoção das práticas de contabilidade gerencial, estas foram classificadas segundo os quatro estágios evolutivos definidos pelo *International Federation of Accountants* (IFAC), da mesma forma que outros estudos anteriores, como Guerreiro, Cornachione Jr. e Soutes (2010), Guerreiro, Cornachione Jr. e Soutes (2011), Teixeira et al. (2011), Isidoro et al. (2012) e Reis e Teixeira (2013). Os estudos internacionais, embora tenham adotado a definição do IFAC, não segregaram as práticas tradicionais e modernas nos quatro estágios evolutivos.

3.4 DELIMITAÇÃO DA PESQUISA

O escopo da pesquisa compreende os aspectos investigados no questionário (características e informações básicas sobre a cooperativa; perfil do profissional responsável pelas informações relacionadas a contabilidade gerencial na cooperativa; percepção da adoção de práticas de contabilidade gerencial e fatores determinantes para sua adoção ou não adoção e percepção dos respondentes acerca dos fatores contingenciais, ambiente, tecnologia, porte, estrutura e estratégia). Não foram observados outros aspectos além dos descritos.

O estudo restringe-se às cooperativas do ramo agropecuário do estado do Rio Grande do Sul e os dados obtidos referem-se à pesquisa de campo realizada por meio de questionário no período de dezembro de

2014 a abril de 2015, e a percepção dos respondentes das 50 cooperativas da amostra.

A pesquisa bibliográfica realizada em âmbito internacional limita-se às buscas por artigos científicos contidos nas bases de dados *SciVerseSCOPUS*, *EBSCOhost*, *ISI web of Knowledge*, *Wiley e Emerald*, publicados a partir do ano 2000 e alinhados de acordo com a percepção e os critérios de busca definidos pelo pesquisador, bem como a livros e artigos constantes na plataforma *Google Scholar*.

Em nível nacional, a pesquisa limita-se a buscas em livros, teses e dissertações constantes no Banco de Teses e Dissertações da CAPES e da Biblioteca Digital Brasileira de Teses e Dissertações, bem como artigos científicos constantes na plataforma *Google Scholar* e de periódicos constantes no Sistema Integrado CAPES (SICAPES) da área de Administração, Contabilidade e Turismo.

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS DA PESQUISA

Este capítulo apresenta os resultados da pesquisa segregados em cinco tópicos de acordo com os blocos do questionário e observando os objetivos específicos.

O primeiro objetivo específico que trata do perfil das cooperativas, área de contabilidade gerencial e responsável, encontra-se alinhado aos tópicos (4.1) *Caracterização das cooperativas da amostra*; e (4.2) *Perfil do profissional responsável pela elaboração de informações de contabilidade gerencial*.

Quanto ao segundo objetivo específico que se refere à percepção dos gestores acerca da adoção das práticas e os fatores que motivam e restringem a utilização, apresenta-se o tópico (4.3) *Práticas de contabilidade gerencial adotadas pelas cooperativas*.

Por fim, apresenta-se o tópico (4.4) *Relação dos fatores contingenciais na gestão das cooperativas da amostra*, pertencente ao terceiro objetivo específico deste estudo, que propõe analisar a relação percebida entre as práticas de contabilidade gerencial e os fatores contingenciais, ambiente, tecnologia, porte, estratégia e estrutura, nas cooperativas pesquisadas.

4.1 CARACTERIZAÇÃO DAS COOPERATIVAS DA AMOSTRA

No intuito de identificar e classificar a amostra desta pesquisa, identificou-se a região das cooperativas, segmento de atuação, tempo em atividade, número de associados, empregados/colaboradores e faturamento, e se as cooperativas possuem um departamento ou área responsável pelas informações contábil-gerenciais.

As 50 cooperativas da amostra foram segregadas quanto à mesorregião e microrregião em que pertencem. A Tabela 8 apresenta um panorama geral sobre a localização das cooperativas pesquisadas de acordo com as regiões geográficas do estado do Rio Grande do Sul (IBGE, 2015).

As cooperativas da amostra estão compreendidas em 41 municípios, pertencentes a todas as sete mesorregiões do Rio Grande do Sul e em 18 das 35 microrregiões. A maioria (72%) localiza-se na mesorregião Noroeste Rio-Grandense, que compreende o maior número de municípios do estado (43%), e também a maior quantia de microrregiões (13).

Tabela 8 – Regiões geográficas das cooperativas da amostra

Mesorregião	Frequência	Microrregião	Frequência	%
Centro Ocidental	4	Restinga Seca	1	2%
		Santa Maria	2	4%
		Santiago	1	2%
Metropolitana	1	Montenegro	1	2%
Nordeste	5	Caxias do Sul	2	4%
		Vacaria	3	6%
Noroeste	36	Carazinho	1	2%
		Erechim	14	28%
		Frederico Westphalen	3	6%
		Passo Fundo	7	14%
		Sananduva	5	10%
		Santa Rosa	3	6%
		Santo Ângelo	2	4%
		Três Passos	1	2%
Sudeste	1	Litoral Lagunar	1	2%
Sudoeste	2	Campanha Meridional	1	2%
		Campanha Ocidental	1	2%
Centro Oriental	1	Lajeado-Estrela	1	2%
TOTAL	50	-	50	100%

Fonte: Elaborado pelo autor

Quanto ao segmento de atuação das cooperativas, estas foram agrupadas em sete categorias, conforme Tabela 9. Destaca-se as de hortifrutigranjeiros, que compreende mais de um terço da amostra. Algumas cooperativas atuam em mais de um segmento econômico.

Tabela 9 – Segmento de atuação das cooperativas agropecuárias da amostra

Ramo de atuação	Frequência		%
Hortifrutigranjeiros	21	21	37,5%
Leite	8		
- e grãos	5	14	25,0%
- e carnes	1		
Grãos	8		
- e leite	5	13	23,2%
Vinícola	4	4	7,1%
Carnes	1		
- e leite	1	2	3,6%
Erva-Mate	1	1	1,8%
Aguardente	1	1	1,8%
TOTAL	56	56	100%

Fonte: Elaborado pelo autor.

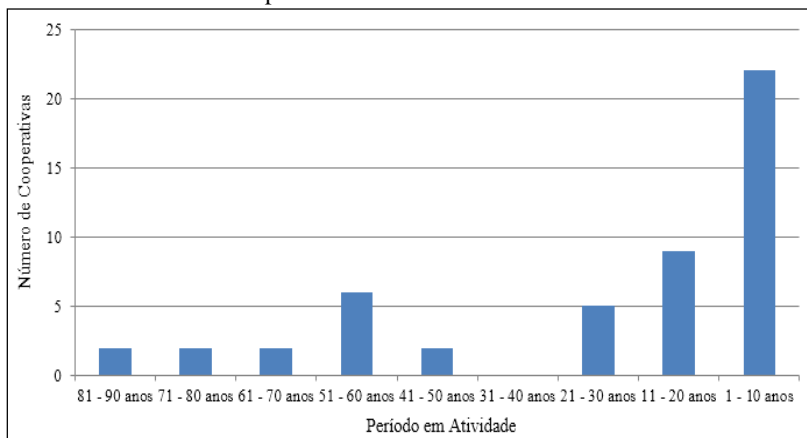
Dentre as nove cooperativas de faturamento superior a R\$90 milhões, sete atuam na comercialização de grãos, destas, três atuam também no segmento do leite. Entre as 24 cooperativas com faturamento inferior a R\$2.400.000,00, 16 são de hortifrutigranjeiros.

As cooperativas de grãos e leite destacam-se como as que apresentam o quadro social com os maiores números de associados. Dentre as 20 cooperativas com mais associados, 17 atuam em pelo menos um destes ramos.

Entre as cooperativas mais antigas, destacam-se duas dentre as quatro vinícolas, fundadas em 1931 e 1932. As cooperativas de hortifrutigranjeiros caracterizam-se como as mais jovens, todas constituídas a partir de 1998.

No que tange à idade das cooperativas estudadas, o Gráfico 1 apresenta a maturidade empresarial considerando o tempo em atividade.

Gráfico 1 – Idade das cooperativas da amostra



Fonte: Elaborado pelo autor

Os resultados da amostra apontam para a maior frequência (44%) de cooperativas com até dez anos de existência, ou seja, fundadas a partir do ano de 2005, caracterizando uma amostra de empreendimentos relativamente jovens. No entanto a amostra compreendeu cooperativas de diferentes períodos de atuação, fundadas de 1931 a 2014.

Dentre as cooperativas da amostra, observa-se uma lacuna de 18 anos, entre o período de 1967 a 1985, o que pode estar relacionado às mudanças da legislação do cooperativismo, já que em 1971 foi

promulgada a Lei 5.764 que definiu a política nacional de cooperativismo e instituiu o regime jurídico das sociedades cooperativas (BRASIL, 1971).

O faturamento das cooperativas da amostra foi abordado no bloco do questionário que trata do porte como fator contingencial. A Tabela 10 estratifica o porte das cooperativas de acordo com as cinco definições estabelecidas pelo BNDES (2010). O estudo abordou a receita operacional bruta anual do exercício de 2013 em forma de questão aberta, assim, cinco respondentes reservaram-se o direito de não fornecer tal informação.

Tabela 10 – Faturamento das cooperativas da amostra

Classificação	Receita Operacional Bruta Anual	Frequência	%	Estatística descritiva para o grupo
-	Não Informaram o faturamento	5	10%	
Microempresa	Menor ou igual a R\$2,4 milhões	24	48%	
Pequena empresa	Maior que R\$2,4 milhões e menor ou igual a R\$16 milhões	6	12%	Média - R\$72.791.607,19
Média empresa	Maior que R\$16 milhões e menor ou igual a R\$90 milhões	6	12%	Desvio Padrão - R\$163.460.378,71
Média-grande empresa	Maior que R\$90 milhões e menor ou igual a R\$300 milhões	5	10%	Mediana - R\$1.187.505,18
Grande empresa	Maior que R\$300 milhões	4	8%	
TOTAL		50	100%	-

Fonte: Elaborado pelo autor

A Tabela 10 demonstra maior concentração (48%) de cooperativas classificadas como microempresas, metade com faturamento até R\$240.000,00 e outras 12 entre R\$240.000,01 e R\$2.400.000,00.

A mediana do grupo, R\$1.187.505,18, também está compreendida na classificação de microempresa. Porém há grande variação entre o menor faturamento (R\$2.000,00) e o maior (R\$821.257.538,00).

Dentre as cooperativas com faturamento abaixo de R\$2,4 milhões constam 21 cooperativas fundadas a partir do ano de 2000 e com menos de 150 associados. Entre as nove que apresentam faturamento superior a R\$90 milhões, todas possuem mais de 2.000 associados em seu quadro social e oito estão ativas há mais de 50 anos.

Outra característica abordada foi o número de associados que as cooperativas dispunham em seu quadro social. A Tabela 11 destaca em cinco níveis de agrupamentos a frequência identificada no grupo pesquisado.

As cooperativas com menos de cem associados (26 cooperativas) compreendem basicamente cooperativas jovens, constituídas recentemente. Destas, 24 iniciaram as atividades a partir do ano de 2003. Corroborando com a associação entre tempo de atuação e número de associados, observa-se que entre as onze cooperativas com mais de 2.000 associados, nove, foram fundadas entre os anos de 1935 e 1967.

Tabela 11 – Número de associados das cooperativas da amostra

Nº de Associados	Frequência	%	% Acumulada	Estatística descritiva para o grupo
Até 100	26	52%	52%	Média - 1.201,20 Desvio Padrão - 2.178,01 Mediana - 93
De 101 a 500	8	16%	68%	
De 501 a 2.000	5	10%	78%	
De 2.000 a 5.000	7	14%	92%	
Mais de 5.000	4	8%	100%	
TOTAL	50	100%	-	-

Fonte: Elaborado pelo autor

O número de empregados das cooperativas da amostra é listado em cinco classes modais conforme Tabela 12, predominando a faixa entre um a cinco funcionários (42% da amostra).

Tabela 12 – Número de empregados/colaboradores das cooperativas da amostra

Nº de Empregados	Frequência	%	% Acumulada	Estatística descritiva para o grupo
Nenhum	4	8%	8%	Média - 109,18 Desvio Padrão - 343,73 Mediana - 5,5
De 1 a 5	21	42%	50%	
De 6 a 20	6	12%	62%	
De 21 a 100	8	16%	78%	
De 101 a 500	9	18%	96%	
Mais de 500	2	4%	100%	
TOTAL	50	100%	-	-

Fonte: Elaborado pelo autor

Dentre as 11 cooperativas com mais de cem funcionários, oito possuem faturamento superior a R\$90 milhões e dez responderam possuir formalmente constituído um departamento ou área responsável pelas informações de contabilidade gerencial.

As cooperativas da amostra foram analisadas quanto a existência de departamento ou área, formalmente constituído, responsável pelas informações de contabilidade gerencial. A Tabela 13 apresenta os dados identificados segregados conforme as classificações de porte empresarial para melhor análise.

Tabela 13 – Existência de departamento ou área responsável pelas informações de contabilidade gerencial

Classificação	Receita Operacional Bruta Anual	Possuem DRICG*	Não Possuem DRICG*	% Possuem DRICG*	% Não Possuem DRICG*
-	Não informaram o faturamento	4	1	80%	20%
Microempresa	Menor ou igual a R\$ 2,4 milhões	6	18	25%	75%
Pequena empresa	Maior que 2,4 milhões e menor ou igual a R\$ 16 milhões	4	2	67%	33%
Média empresa	Maior que R\$ 16 milhões e menor ou igual a R\$ 90 milhões	4	2	67%	33%
Média-grande empresa	Maior que R\$ 90 milhões e menor ou igual a R\$ 300 milhões	5	0	100%	0%
Grande empresa	Maior que R\$ 300 milhões	4	0	100%	0%
TOTAL	-	27	23	54%	46%

*DRICG – Departamento/Área Responsável pelas Informações de Contabilidade Gerencial

Fonte: Elaborado pelo autor

Os resultados demonstram que 54% das cooperativas informaram possuir um departamento responsável pelas informações de contabilidade gerencial. Nas microempresas o índice é atendido apenas por 25% das cooperativas. No entanto, nas cooperativas de maiores faturamentos, o percentual aumenta gradualmente, compreendendo a totalidade das cooperativas com faturamento superior a R\$90 milhões.

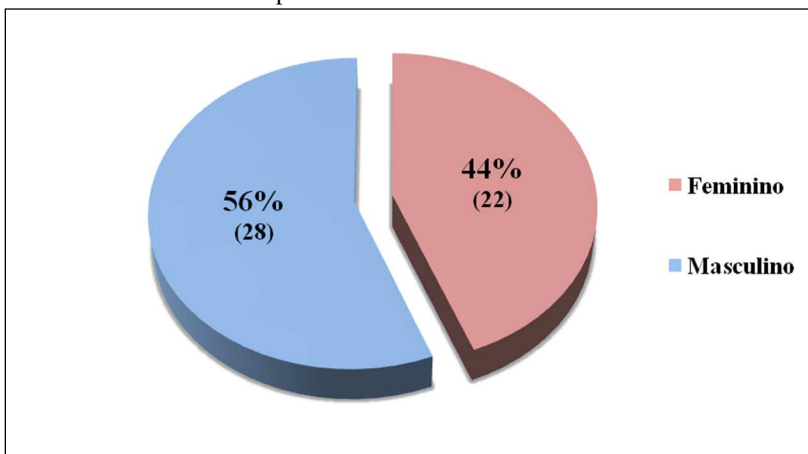
No que tange ao período de atuação, das 20 cooperativas que possuem mais de 20 anos de atividade, 15 afirmaram possuir área ou departamento responsável pelas informações de contabilidade gerencial.

4.2 PERFIL DO PROFISSIONAL RESPONSÁVEL PELA ELABORAÇÃO DE INFORMAÇÕES DE CONTABILIDADE GERENCIAL

Esta seção tem por objetivo pesquisar o perfil dos respondentes do questionário quanto a: (i) gênero; (ii) idade; (iii) formação acadêmica; (iv) forma de atuação; e, (v) experiências profissionais.

Em relação ao gênero, conforme o Gráfico 2, pouco mais da metade dos respondentes são do sexo masculino (56%).

Gráfico 2 – Gênero dos respondentes



Fonte: Elaborado pelo autor

Dentre as respondentes do sexo feminino todas assinalaram exercer atividades remuneradas na cooperativa, ao passo que dentre os homens, esse fator é observado apenas pela metade destes.

Outra característica observada na amostra remete ao fato de que as mulheres, em geral, estão inseridas em cooperativas mais antigas, pois a mediana do ano de fundação das cooperativas representadas por este gênero corresponde ao ano de 1993. Para o gênero masculino a mediana do ano de fundação é 2006.

Quanto à escolaridade dos respondentes, das 22 mulheres, 17 têm ensino superior, e destas, cinco cursaram especialização. O gênero masculino apresenta menores níveis de escolaridade, dentre os 28 respondentes, 11 são graduados, e destes, seis são especialistas e um é doutor.

Quanto à idade dos respondentes, a Tabela 14 apresenta a predominância de profissionais entre 30 e 39 anos (30% da amostra), sendo que metade dos respondentes possui idade inferior a 39 anos. A média de idade para o grupo pesquisado é de 39,8 anos, índice similar à mediana (39,5 anos).

Tabela 14 – Idade dos respondentes

Idade	Frequência	%	% Acumulada	Estatística descritiva para o grupo
Até 29 anos	10	20%	20%	Média - 39,82 Desvio Padrão - 11,27 Mediana - 39,50
De 30 a 39 anos	15	30%	50%	
De 40 a 49 anos	13	26%	76%	
De 50 a 59 anos	11	22%	98%	
Acima de 60 anos	1	2%	100%	
TOTAL	50	100%	-	-

Fonte: Elaborado pelo autor.

Ao comparar a idade dos respondentes com o gênero, observa-se que as mulheres encontram-se em faixas etárias menores, sendo a média para esse gênero de 35 anos, ao passo que para os homens este índice é de 43 anos. O profissional mais jovem possui 18 anos, enquanto que o de maior idade possui 62 anos.

Os profissionais com mais idade estão à frente de cooperativas com maior faturamento e mais antigas. Dentre as 11 cooperativas com faturamento superior a R\$60 milhões, em sete, os profissionais possuem idade superior a 47 anos. Dentre os 25 profissionais mais velhos a média de idade da cooperativa é de 28 anos, enquanto que entre os 25 profissionais mais jovens esta média é de 22 anos.

A Tabela 15 apresenta a função desempenhada pelos respondentes, obtida a partir de quatro alternativas fornecidas: presidente, gerente, diretor, e outro, onde era possível preencher com demais funções não mencionadas.

Tabela 15 – Função desempenhada na cooperativa pelos respondentes

Função na Cooperativa	Frequência	%
Presidente	13	26%
Contador	9	18%
Funcionário	9	18%
Gerente	4	8%
Diretor	3	6%
Auxiliar Contábil	3	6%
Tesoureiro	2	4%
Demais funções	7	14%
TOTAL	50	100%

Fonte: Elaborado pelo autor

O profissional de maior destaque na elaboração das informações é o presidente da cooperativa (26%). Essa característica está presente em micro e pequenas cooperativas, onde a mediana para o faturamento é de R\$275.681,23 e de dois para o número de funcionários. Além disso, menos da metade dos presidentes são remunerados por executar tal função na cooperativa.

A alternativa aberta “outra” proporcionou o retorno de 11 distintas funções, das quais destacam-se o contador, função de nove respondentes. Este profissional caracteriza-se pelo grupo de cooperativas que possuem departamento responsável pelas informações de contabilidade gerencial e faturamento médio de cerca de R\$90 milhões.

Dentre as demais funções citadas, estão aquelas definidas pelos respondentes como analista contábil, *controller*, assessor, associado, líder, supervisor e técnico contábil.

No que tange à escolaridade dos respondentes, a faixa com maior frequência de respostas foi o ensino médio, respondida por 42% dos profissionais. No entanto, 27 dos 50 respondentes (54%) estão classificados em faixas que exigem pelo menos o ensino superior. Destaca-se ainda que 22% dos profissionais possuem pós-graduação.

Tabela 16 – Escolaridade dos respondentes

Escolaridade	Frequência	%
Ensino Fundamental	2	4%
Ensino Médio	21	42%
Ensino Superior	16	32%
Especialização	10	20%
Mestrado	0	0%
Doutorado	1	2%
TOTAL	50	100%

Fonte: Elaborado pelo autor

Os 27 profissionais com ensino superior atuam em cooperativas de grande porte, com faturamento médio de R\$129.730.726,57 e média de 2.043 associados, apenas um não exerce atividade remunerada e o tempo médio de atuação na cooperativa é superior a dez anos.

Dentre os 16 profissionais que possuem apenas o ensino superior, nove são graduados em ciências contábeis, dois em pedagogia, e outras graduações com um respondente que compreendem: engenharia de alimentos, ciências da computação, geografia, comércio exterior e desenvolvimento rural. Entre as especializações predominam as de temas

relacionadas à contabilidade e administração, tais como contabilidade financeira, gestão estratégica empresarial, auditoria e perícia contábil, MBA em gestão estratégica de agronegócios e gestão em cooperativas. O único doutor da amostra possui graduação em ciências contábeis e doutorado em administração. Apenas dois dos 13 presidentes de cooperativas responsáveis pelas informações de contabilidade gerencial possuem graduação.

O período médio de atuação dos respondentes na execução das funções de contabilidade gerencial nas cooperativas, conforme demonstra a Tabela 17 é inferior a dez anos.

Tabela 17 – Período de atuação dos respondentes na cooperativa

Período de atuação na Cooperativa	Frequência	%	Estatística descritiva para o grupo
Até 2 anos	14	28%	Média - 9,10 Desvio Padrão - 9,72 Mediana - 4,50
De 3 a 5 anos	15	30%	
De 6 a 10 anos	5	10%	
De 11 a 20 anos	9	18%	
De 21 a 30 anos	4	8%	
Acima de 30 anos	3	6%	
TOTAL	50	100%	-

Fonte: Elaborado pelo autor

A maioria dos respondentes (58%) atua há menos de cinco anos na cooperativa. Poucos profissionais (14%) possuem período de atuação superior a 20 anos na mesma cooperativa.

Dentre os 50 respondentes, nove trabalharam em outras cooperativas anteriormente e 24 atuaram na função em outras organizações empresariais (não cooperativas). Para 22 profissionais, a cooperativa em que atuam é a primeira organização em que são responsáveis pela elaboração das informações de contabilidade gerencial.

A Tabela 18 demonstra os resultados obtidos sobre a forma de atuação dos respondentes nas cooperativas da amostra.

Tabela 18 – Forma de atuação dos respondentes na cooperativa

Forma de Atuação	Frequência	%
Não Remunerada	10	20%
Remunerada apenas com ajuda de custos	4	8%
Remunerada	36	72%
TOTAL	50	100%

Fonte: Elaborado pelo autor

A maioria dos profissionais (72%) atua nas cooperativas de forma remunerada. Os 14 profissionais não remunerados integralmente atuam em cooperativas jovens com idade de empreendimento inferior a seis anos e faturamento anual inferior a R\$400 mil. Além disso, nessas cooperativas, estes profissionais pertencem ao conselho de administração e não possuem ensino superior. Destes profissionais, 78% são presidentes, tesoureiros ou secretários das cooperativas e 93% não possuem graduação. Possivelmente estes profissionais intercalam a sua função na cooperativa com outras atividades pessoais, pois a carga horária das atividades exercidas nessas cooperativas, para 86% dos respondentes é inferior a 10 horas semanais.

A carga horária exercida pelos respondentes nas cooperativas, apresenta-se na Tabela 19, onde os respondentes foram questionados acerca do tempo semanal despendido nas atividades.

Tabela 19 – Carga horária semanal exercida pelos respondentes nas cooperativas

Carga Horária (Semanal)	Frequência	%
De 1 a 10 horas	15	30%
De 11 a 20 horas	0	0%
De 21 a 30 horas	3	6%
Mais de 30 horas	32	64%
TOTAL	50	100%

Fonte: Elaborado pelo autor

Dentre os profissionais que atuam mais de 30 horas nas cooperativas, apenas dois não são remunerados, sendo que estes são presidente e secretário, ou seja, compõem o conselho administrativo da cooperativa. Por outro lado, entre os 15 profissionais que atuam até dez horas semanais na cooperativa, apenas 30% são remunerados.

4.3 PRÁTICAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL ADOTADAS NAS COOPERATIVAS

Esta seção apresenta a percepção dos respondentes acerca da adoção das práticas nas cooperativas da amostra, bem como os fatores que motivam e restringem a adoção. As práticas foram segregadas em quatro estágios evolutivos segundo a definição do *International Federation of Accountants* (IFAC), onde as de primeiro e segundo estágios são classificadas como tradicionais e as de terceiro e quarto como modernas. O agrupamento das práticas nos quatro estágios observaram o

Quadro 3, conforme as definição de autores nacionais que realizaram estudos anteriores, como Guerreiro, Cornachione Jr. e Soutes (2010), Guerreiro, Cornachione Jr. e Soutes (2011), Teixeira et al. (2011), Isidoro et al. (2012) e Reis e Teixeira (2013).

4.3.1 Percepção do uso de práticas tradicionais de contabilidade gerencial

O estudo abordou três práticas de contabilidade gerencial definidas como tradicionais e classificadas no primeiro estágio evolutivo. A Tabela 20 descreve tais práticas segregadas quanto ao porte, bem como apresenta a média e mediana de percepção de adoção para cada prática analisada.

Observa-se que a adoção do *custeio variável* nas cooperativas é superior à do *custeio por absorção*, corroborando com pesquisas de autores nacionais como Guerreiro, Cornachione Jr. e Soutes (2010), Teixeira et al. (2011) e Reis e Teixeira (2013). A adoção do *custeio por absorção* é maior em cooperativas classificadas como grande empresa. Além disso, a adoção deste método nas cooperativas de portes intermediários como média-grande empresa e média empresa, é inferior àquela observada nos agrupamentos de micro e pequena empresa.

Tabela 20 – Práticas de contabilidade gerencial de primeiro estágio

Porte Empresarial	Média						Mediana					
Práticas de Contabilidade Gerencial do 1º Estágio (Tradicionais)	Microempresa	Pequena Empresa	Média Empresa	Média-grande Empresa	Grande Empresa	Geral	Microempresa	Pequena Empresa	Média Empresa	Média-grande Empresa	Grande Empresa	Geral
Custeio Variável	5,2	6,8	6,8	9,0	4,8	6,1	5,0	7,5	7,5	10,0	5,0	7,0
Custeio por Absorção	5,0	5,0	3,3	0,6	8,3	4,8	5,0	7,0	2,5	0,0	9,0	5,0
Custo Padrão	2,9	5,8	8,0	5,6	7,0	4,7	0,0	6,5	8,0	8,0	7,0	6,0
Geral Práticas do 1º Estágio	4,4	5,9	6,1	5,1	6,7	5,2	5,0	7,0	6,0	5,0	8,0	6,0

Escala: 1 – Pouca intensidade; 10 – Utilização Intensa

Fonte: Elaborado pelo autor

O *custo padrão*, assim como em diversos estudos nacionais (GUERREIRO, CORNACHIONE JR.; SOUTES, 2010; TEIXEIRA et al., 2011; ISIDORO et al., 2012; REIS; TEIXEIRA, 2013) é adotado em menor intensidade que o *custeio variável* e *custeio por absorção*.

Entretanto, na literatura internacional, Yalcin (2012), em estudo realizado com as 500 maiores empresas da bolsa de Istambul, identificou a adoção desta prática em 71% da amostra.

A Tabela 21 lista a média e mediana da percepção de adoção para as práticas de contabilidade gerencial de segundo estágio.

Tabela 21 – Práticas de contabilidade gerencial de segundo estágio

Porte Empresarial	Média						Mediana					
Práticas de Contabilidade Gerencial do 2º Estágio (Tradicionais)	Microempresa	Pequena Empresa	Média Empresa	Média-grande Empresa	Grande Empresa	Geral	Microempresa	Pequena Empresa	Média Empresa	Média-grande Empresa	Grande Empresa	Geral
Análise de Lucratividade do Produto	6,5	7,5	8,3	7,8	9,8	7,4	7,0	7,5	8,5	9,0	10	8,0
Ponto de Equilíbrio	6,2	7,5	7,7	7,0	9,0	6,9	6,5	7,5	8,0	9,0	9,0	8,0
Margem de Contribuição	5,0	7,7	7,3	9,0	9,0	6,6	5,0	8,0	7,5	9,0	9,0	7,0
Fluxo de Caixa	5,1	7,3	7,8	6,8	9,8	6,3	5,0	8,0	7,5	9,0	10	7,0
Orçamento	4,5	5,2	7,5	5,6	8,3	5,6	4,0	6,0	8,0	9,0	9,0	5,5
Análise de Lucratividade do Cliente	4,4	5,3	4,8	3,4	6,5	4,8	4,5	6,5	5,0	4,0	6,5	5,0
Preço de Transferência	2,0	5,7	7,8	8,6	8,5	4,5	1,0	7,0	9,0	9,0	8,5	5,0
Orçamento de Capital	2,0	5,0	6,3	6,8	8,8	4,2	1,0	6,5	7,0	8,0	9,0	3,5
Moeda Constante	1,8	6,2	7,2	5,6	6,8	4,0	0,0	7,0	7,5	8,0	8,5	3,0
Geral Práticas do 2º Estágio	4,2	6,4	7,2	6,7	8,5	5,6	4,0	7,5	8,0	9,0	9,0	6,0

Escala: 1 – Pouca intensidade; 10 – Utilização Intensa

Fonte: Elaborado pelo autor

Quanto às práticas tradicionais de segundo estágio, percebe-se a posição destacada de práticas relacionadas à informação para tomada de decisão. Destaca-se a maior percepção de adoção da *análise de lucratividade por produto* frente à *de clientes*. Essa tendência também foi observada na literatura internacional nos estudos de Abdel-Kader e Luther (2006) e Pavlatos e Paggios (2009). Identifica-se ainda a maior percepção de adoção do *ponto de equilíbrio* frente à *margem de contribuição*, corroborando com a pesquisa de Braga, Braga e Souza (2010) e discordando dos achados de Souza, Lisboa e Rocha (2003), em que a *margem de contribuição* é adotada por 80% e o *ponto de equilíbrio* por 61% das empresas da amostra.

Práticas como *orçamento de capital* e *moeda constante* têm menor adoção entre o grupo das práticas tradicionais de segundo estágio. No entanto, em estudos internacionais, como os de Joshi (2001), Angelakis, Theriou e Floropoulos (2010), Abdel e McLellan (2011), Yalcin (2012), o *orçamento de capital* é adotado por mais de 60% das empresas. Já a *moeda constante* é adotada por mais da metade das cooperativas pesquisadas por Reis e Teixeira (2013), sendo noutros estudos, como os de Guerreiro, Cornachione Jr. e Soutes (2011), Almeida et al. (2011) e Isidoro et al. (2012), adotada por menos da metade das empresas.

4.3.2 Percepção do uso de práticas modernas de contabilidade gerencial

As práticas modernas de contabilidade gerencial foram separadas entre aquelas definidas como de terceiro e quarto estágios, seguindo a definição do IFAC. A Tabela 22 ilustra os achados e comparações entre portes quanto à percepção de adoção das práticas de terceiro estágio.

Tabela 22 – Práticas de contabilidade gerencial de terceiro estágio

Porte Empresarial	Média						Mediana					
Práticas de Contabilidade Gerencial do 3º Estágio (Modernas)	Microempresa	Pequena Empresa	Média Empresa	Média-grande Empresa	Grande Empresa	Geral	Microempresa	Pequena Empresa	Média Empresa	Média-grande Empresa	Grande Empresa	Geral
Planejamento Estratégico (Elabora)	2,9	4,8	7,8	8,6	8,5	4,9	2,0	4,5	7,5	10	9,0	5,0
Planejamento Estratégico (Implementa)	2,5	4,8	7,5	8,4	8,5	4,7	1,0	4,5	7,5	10	9,0	5,0
Benchmarking (ABC)	3,1	4,0	5,5	4,8	9,0	4,3	3,0	3,0	5,5	5,0	9,0	3,5
Custeio Baseado em Atividades	1,7	3,0	4,3	6,8	5,5	3,2	0,5	1,5	5,0	8,0	6,5	1,0
Custos da Qualidade	1,8	2,5	4,2	3,0	7,0	3,0	1,0	0,5	5,0	2,0	7,0	2,0
ABM (Gestão Baseada em Atividades)	1,6	3,5	4,8	4,0	5,0	3,0	1,0	2,0	5,5	4,0	5,5	1,0
Teoria das Restrições	1,6	1,7	4,8	4,8	6,5	3,0	0,5	0,0	4,0	5,0	6,5	1,0
Custo Meta	1,9	3,8	1,2	5,0	5,8	2,9	1,0	4,5	0,0	6,0	6,5	1,0
Kaizen	1,3	3,8	4,2	3,6	7,0	2,9	0,0	4,5	3,0	4,0	8,0	1,0
Just in Time	1,5	2,5	1,8	7,0	3,0	2,7	0,0	0,5	1,0	6,0	2,0	1,0
Geral Práticas do 3º Estágio	2,0	3,5	4,6	5,6	6,6	3,5	1,0	3,5	5,0	6,0	7,5	2,0

Escala: 1 – Pouca intensidade; 10 – Utilização Intensa

Fonte: Elaborado pelo autor

O *planejamento estratégico* tem posição destacada entre as demais práticas do terceiro estágio, principalmente nas cooperativas de portes maiores, devido aos níveis de percepção de utilização. Nos estudos nacionais de Morgan e Benedicto (2009), Gonzaga et al. (2010) e Teixeira et al. (2011), realizados em empresas de grande porte e entidades do terceiro setor, os índices de adoção desta prática variaram entre 65 e 75%.

O *ABC*, ao ser comparado com os demais métodos de custeio, *por absorção* e *variável*, apresenta menor adoção. Esta tendência é corroborada com os estudos nacionais de Souza, Lisboa e Rocha (2003), Guerreiro, Cornachione Jr. e Soutes (2010), Gonzaga et al. (2010), Guerreiro, Cornachione Jr. e Soutes (2011), Reis e Teixeira (2013), em que a adoção desta prática é observada por menos de 30% das empresas da amostra. Estudos internacionais também demonstram tal tendência, como é o caso das pesquisas de Joshi (2001), Abdel-Kader e Luther (2006), Pavlatos e Paggios (2009), Carenzo et al. (2011), Abdel e MacLellan (2011), a maioria realizada em empresas de diferentes tipos de porte.

A *teoria das restrições*, *custo meta*, *kaizen* e *just in time* caracterizam-se como as práticas com menor percepção de uso no grupo de terceiro estágio. Em geral, esta tendência é observada tanto na literatura nacional quanto internacional. O *custo meta*, por exemplo, na maioria dos estudos internacionais que abordaram esta prática apresentou índices de adoção inferiores a 35%, mesmo em amostras de empresas de grande porte. O *kaizen*, mais pesquisado na literatura nacional, também apresentou para quatro estudos brasileiros realizados em diferentes amostras, índices de adoção inferior a 35%. O *just in time* foi outra prática que também expôs tal característica em três estudos nacionais, com exceção do estudo de Isidoro et al. (2012).

A Tabela 23 elucida os índices de média e mediana da percepção de adoção para as práticas modernas de quarto estágio.

Quanto às práticas modernas de quarto estágio destacam-se as *simulações*, com mediana de percepção de adoção superior a oito para os diferentes grupos de porte exceto para as microempresas. Entre os estudos nacionais que se propuseram a investigar esta prática e que identificaram níveis de adoção superior a 75% estão os de Guerreiro, Cornachione Jr. e Soutes (2010), Guerreiro, Cornachione Jr. e Soutes (2011) e Reis e Teixeira (2013).

O *balanced scorecard* apresentou baixa percepção de adoção, no entanto para as grandes empresas da amostra esta prática obteve índices muito superiores aos demais portes de cooperativas. Nos estudos

internacionais e nacionais similares, também identificou-se baixa adoção desta prática. Em nenhum estudo tal prática foi adotada por mais da metade das empresas das amostras.

Tabela 23 – Práticas de contabilidade gerencial de quarto estágio

Porte Empresarial		Média					Mediana						
Práticas de Contabilidade Gerencial do 4º Estágio (Modernas)	Microempresa	Pequena Empresa	Média Empresa	Média-grande Empresa	Grande Empresa	Geral	Microempresa	Pequena Empresa	Média Empresa	Média-grande Empresa	Grande Empresa	Geral	
	Simulações	4,5	7,5	6,7	8,0	9,5	6,0	3,5	8,0	8,0	9,0	9,5	7,0
	Balanced Scorecard	2,3	2,8	1,5	2,6	6,3	2,7	1,0	1,0	0,0	1,0	8,0	1,0
	Economic Value Added (EVA)	1,4	2,5	3,2	5,2	4,0	2,5	0,0	1,0	2,0	6,0	4,5	1,0
	Geral Práticas do 4º Estágio	2,7	4,3	3,8	5,3	6,6	3,7	1,5	4,5	3,0	6,0	8,0	2,5

Escala: 1 – Pouca intensidade; 10 – Utilização Intensa

Fonte: Elaborado pelo autor

Nos estudos similares internacionais, o *Economic Value Added* (EVA) também apresentou baixos índices de adoção. O estudo de Pavlatos e Paggios (2009) realizado em hotéis gregos, de Ilias, Razak e Yasoa (2010) em pequenas empresa malaiais, de Joshi (2011) em grandes empresas, de Yalcin (2012) nas 500 maiores empresas da bolsa de Istambul apontam que menos de 35% da amostra adotam tal prática de gestão.

4.3.3 Níveis de percepção do uso de práticas de contabilidade gerencial nas cooperativas

De forma a proporcionar um panorama geral sobre a utilização das práticas nas cooperativas, elaborou-se a Tabela 24 onde estas foram agrupadas de acordo com a percepção de adoção assinalada pelos respondentes. Dessa forma, baseando-se nos estudos internacionais similares de Angelakis, Theriou e Floropoulos (2010) e Ahmad (2014), o grupo geral das práticas foi segregado quanto ao nível de percepção de adoção, em três partes iguais (alta, média e baixa percepção de uso). As 24 práticas foram classificadas quanto aos quatro estágio evolutivos definidos pela IFAC e conforme a definição mais usual dos estudos internacionais: ITD - Informação para Tomada de Decisões; C – Custos;

O – Orçamento; AE – Análise Estratégica; e, AD – Avaliação de Desempenho.

Tabela 24 – Práticas de contabilidade gerencial por níveis de percepção de adoção

Posição	Práticas de Contabilidade Gerencial	Estágio	Classificação	Categoria	Média	Mediana	Desvio Padrão
Alta Percepção de Uso:							
1.	Análise de Lucratividade do Produto	Segundo	Tradicional	ITD	7,4	8,0	2,3
2.	Ponto de Equilíbrio	Segundo	Tradicional	ITD	6,9	8,0	2,6
3.	Margem de Contribuição	Segundo	Tradicional	ITD	6,6	7,0	2,8
4.	Fluxo de Caixa	Segundo	Tradicional	ITD	6,3	7,0	3,1
5.	Custeio Variável	Primeiro	Tradicional	C	6,1	7,0	3,0
6.	Simulações	Quarto	Moderna	ITD	6,0	7,0	3,3
7.	Orçamento	Segundo	Tradicional	O	5,6	5,5	3,3
8.	Planejamento Estratégico (Elabora)	Terceiro	Moderna	AE	4,9	5,0	3,7
Média Percepção de Uso:							
9.	Custeio por Absorção	Primeiro	Tradicional	C	4,8	5,0	3,2
10.	Análise de Lucratividade do Cliente	Segundo	Tradicional	ITD	4,8	5,0	2,9
11.	Custo Padrão	Primeiro	Tradicional	C	4,7	6,0	3,8
12.	Preço de Transferência	Segundo	Tradicional	C	4,5	5,0	4,0
13.	<i>Benchmarking</i>	Terceiro	Moderna	AD	4,3	3,5	3,1
14.	Orçamento de Capital	Segundo	Tradicional	O	4,2	3,5	3,8
15.	Moeda Constante	Segundo	Tradicional	ITD	4,0	3,0	3,9
16.	Custeio Baseado em Atividades (ABC)	Terceiro	Moderna	C	3,2	1,0	3,5
Baixa Percepção de Uso:							
17.	Custos da Qualidade	Terceiro	Moderna	C	3,0	2,0	3,2
18.	Gestão Baseada em Atividades (ABM)	Terceiro	Moderna	C	3,0	1,0	3,4
19.	Teoria das Restrições	Terceiro	Moderna	C	3,0	1,0	3,4
20.	Custo Meta	Terceiro	Moderna	C	2,9	1,0	3,3
21.	<i>Kaizen</i>	Terceiro	Moderna	C	2,9	1,0	3,4
22.	<i>Balanced Scorecard</i>	Quarto	Moderna	AD	2,7	1,0	3,1
23.	<i>Just in Time</i>	Terceiro	Moderna	C	2,7	1,0	3,3
24.	<i>Economic Valued Added</i> (EVA)	Quarto	Moderna	AD	2,5	1,0	3,2

Escala: 1 – Pouca intensidade; 10 – Utilização Intensa

Fonte: Elaborado pelo autor

A Tabela 24 permite inferir que, em geral, as práticas de contabilidade gerencial tradicionais são percebidas pelos respondentes como mais utilizadas na gestão das cooperativas do que as práticas

modernas. Enquanto todas as práticas tradicionais ficaram classificadas entre os níveis de alta e média percepção de utilização, as práticas modernas compreenderam todas aquelas da classificação de baixa percepção de uso. Observa-se ainda que pelo menos uma prática de cada estágio está classificada nos níveis de alta percepção de utilização, o que demonstra a heterogeneidade dos diferentes estágios de práticas de contabilidade gerencial na gestão das cooperativas da amostra.

Outros estudos nacionais que classificaram as práticas quanto aos estágios, separando-as em tradicionais e modernas, como Souza, Lisboa e Rocha (2003), Frezatti (2005), Oyadomari et al. (2010), e Reis e Teixeira (2013) também identificaram, em geral, a maior adoção de práticas tradicionais frente às modernas.

As práticas tradicionais e definidas como de segundo estágio, destacam-se entre as maiores médias de percepção de uso, ao passo que as modernas de quarto estágio estão entre as médias mais baixas, ressalvada a prática de *simulações*, que apresenta altos níveis de percepção de utilização pelos respondentes.

A prática de *análise de lucratividade do produto*, percebida como a mais utilizada na gestão das cooperativas, foi amplamente investigada na literatura internacional, não sendo investigada com essa nomenclatura nas pesquisas nacionais. Nos estudos de Joshi (2001), Abdel-Kader e Luther (2006), Pavlatos e Paggios (2009) e Angelakis, Tehriou e Floropoulos (2010) esta prática também aparece em posições de destaque de adoção dentre as práticas pesquisadas, diferentemente do estudo de Abdel e McLellan (2011) realizado em 215 empresas industriais do Egito. Além disso, os dados das pesquisas internacionais corroboram com os desta pesquisa, haja vista que a adoção da *prática de análise de lucratividade do produto* é superior à *análise de lucratividade do cliente*.

O *ponto de equilíbrio* no estudo de Braga, Braga e Souza (2010), também obteve posição destacada entre as práticas mais adotadas, no entanto em outros estudos como os de Raupp, Martins e Beuren (2006) e Teixeira et al. (2011) esta prática apresenta-se com baixos níveis de adoção. Nos estudos internacionais a adoção da prática de *ponto de equilíbrio* também não consta entre as principais práticas adotadas, em geral, a adoção abrange de 35 a 55% das empresas das amostras.

A *margem de contribuição* destaca-se também nos estudos de Souza, Lisboa e Rocha (2003) Guerreiro, Cornachione Jr. e Soutes (2011) como uma das práticas mais adotadas pelas empresas pesquisadas. Já o *fluxo de caixa* classifica-se como prática de alta adoção nos estudos nacionais de Frezatti (2005), Raupp, Martins e Beuren (2006) e Amorim e Silva (2011).

O *planejamento estratégico* foi abordado em duas questões (elaboração e implementação). Ao analisar a elaboração da prática, esta se configura entre as de alto nível de adoção, com média 4,9, entretanto, a implementação dessa prática é percebida em níveis inferiores pelos respondente, com média 4,7, o que classificaria a prática no nível de média percepção de adoção.

O grupo de práticas que apresentaram baixa percepção de adoção por parte dos respondentes, também apresentou tal característica nas pesquisas nacionais de Gonzaga et al. (2010), Guerreiro, Cornachione Jr. e Soutes (2010), Almeida et al. (2011), Guerreiro, Cornachione Jr. e Soutes (2011), Isidoro et al. (2012) e de Reis e Teixeira (2013). O mesmo observa-se nos estudos internacionais, para práticas de quarto estágio, como o *balanced scorecard* e o *Economic Value Added* (EVA). Com exceção dos estudos de Joshi (2001) e Azhar e Rahman (2009), ambas as práticas apresentaram baixos níveis de adoção, mesmo Joshi (2001) considerando como amostras empresas de grande porte.

4.3.4 Fatores que motivam e restringem a adoção de práticas de contabilidade gerencial nas cooperativas da amostra

A Tabela 25 apresenta, por meio dos índices de média e mediana, os fatores que motivam a adoção das práticas de contabilidade gerencial, segregados a partir das classificações de porte das cooperativas da amostra.

Os resultados demonstram que a *necessidade de utilização* é o principal fator motivador da adoção. Outros fatores como a *relação custo versus benefício* e *comprometimento dos envolvidos* também se destacam. O *comprometimento dos envolvidos* e *conhecimento da equipe interna* são fatores motivacionais relevantes observados também em outros estudos nacionais como os de Teixeira et al. (2011) e Reis e Teixeira (2013).

Assim como nos estudos de Teixeira et al. (2011) e Reis e Teixeira (2013) a *adoção das práticas por parte dos concorrentes* correspondeu como um dos fatores que menos motiva a adoção das práticas de contabilidade gerencial nas cooperativas.

A *disponibilidade de utilizar a informação das práticas de contabilidade gerencial por meio dos softwares* e a *tecnologia adequada disponível* também se apresentam como fatores motivacionais pouco relacionados com a adoção das práticas quando analisados no grupo geral das cooperativas. No entanto cabe observar que a média para estes fatores está diretamente relacionada ao porte. Assim, cooperativas de menor

faturamento são pouco motivadas a adotar as práticas por não possuir tecnologia ou *softwares* de gestão, ao passo que nas cooperativas de grande porte, estes itens compreendem os principais fatores motivacionais para adoção das práticas.

Tabela 25 – Fatores que motivam a adoção das práticas de contabilidade gerencial

Fatores Motivadores	Média						Mediana					
	Microempresa	Pequena Empresa	Média Empresa	Média-grande Empresa	Grande Empresa	Geral	Microempresa	Pequena Empresa	Média Empresa	Média-grande Empresa	Grande Empresa	Geral
Necessidade de utilização	7,8	8,7	7,8	8,8	8,3	7,9	8,0	9,0	8,5	10,0	8,5	8,0
Relação custo <i>versus</i> benefício	6,1	6,7	8,2	8,2	8,5	6,9	6,0	7,0	8,0	9,0	8,5	7,0
Comprometimento dos envolvidos	5,4	7,5	7,7	8,4	9,0	6,8	5,5	7,5	7,5	9,0	9,0	7,0
Conhecimento da equipe interna	5,1	7,2	8,2	8,4	8,8	6,6	5,0	7,0	8,5	9,0	9,0	7,0
Experiência da equipe interna	4,9	7,7	8,0	8,2	8,8	6,5	5,0	8,0	8,0	9,0	9,0	7,0
Recursos disponíveis (financeiros e humanos)	4,9	6,7	7,7	6,4	8,5	6,1	4,5	7,0	8,0	6,0	8,5	6,0
Tecnologia adequada disponível	4,3	6,8	8,3	6,4	9,3	5,8	3,5	8,0	8,5	8,0	9,5	6,5
Disponibilidade de tais práticas no <i>software</i> ERP utilizado	3,6	6,8	8,5	6,2	9,3	5,4	2,0	8,5	9,0	7,0	9,5	5,5
Adoção das práticas de contabilidade gerencial pelos concorrentes	3,4	4,7	7,0	6,0	7,3	4,8	3,0	4,0	7,5	9,0	7,5	4,0
GERAL	5,1	7,0	7,9	7,4	8,6	6,3	5,0	8,0	8,0	9,0	9,0	7,0

Escala: 1 – Influencia pouco a adoção das práticas; 10 – Influencia intensamente a adoção das práticas.

Fonte: Elaborado pelo autor

As médias dos fatores motivadores *conhecimento e experiência da equipe interna* foram comparadas entre os grupos de cooperativas que possuem e não possuem contadores como responsáveis pela elaboração das informações de contabilidade gerencial. A análise proporcionou identificar que no grupo das cooperativas em que o contador é o responsável, a média desses dois fatores motivadores é de 8,5, enquanto que no grupo das cooperativas em que o contador não é o responsável pela elaboração das práticas a média é inferior a 6,1, corroborando com os resultados de Oyadomari et al. (2010) de que a decisão de adotar ou não certa prática de contabilidade gerencial parte do corpo diretivo e gerencial da empresa.

Os respondentes também foram submetidos a responder sobre a influência de cada item em restringir a adoção das práticas de

contabilidade gerencial não adotadas na cooperativa. Os resultados apresentados em ordem decrescente de média e segregados por porte empresarial estão listados na Tabela 26.

Os dados demonstram que entre os fatores que restringem a adoção das práticas destacam-se a *falta de conhecimento e experiência da equipe*. Os estudos de Teixeira et al. (2011) e Reis e Teixeira (2013) também apresentam para estes itens alto grau de relevância como fator restritivo à adoção. No entanto estes mesmos estudos apresentam a falta de participação e comprometimento dos envolvidos no processo como o principal fator em restringir a adoção das práticas de contabilidade gerencial, o que destoa da presente pesquisa, pois este item consta como o fator que menos restringe a adoção. Na pesquisa de Ferrari, Diehl e Souza (2011) os autores apontaram que as dificuldades do fluxo de informações das cooperativas remetem à comunicação, qualidade de informação e às pessoas. Já Vogel e Wood Jr. (2013) comentam que as pequenas empresas desconsideram a utilização de práticas relevantes por desconhecimento, falta de recursos, atitude dos proprietários ou por considerarem desvantajosa a relação custo-benefício.

Tabela 26 – Fatores que restringem a adoção das práticas de contabilidade gerencial

Fatores Restritivos	Média						Mediana					
	Microempresa	Pequena Empresa	Média Empresa	Média-grande Empresa	Grande Empresa	Geral	Microempresa	Pequena Empresa	Média Empresa	Média-grande Empresa	Grande Empresa	Geral
Falta de conhecimento da equipe	6,7	7,3	6,2	7,4	7,0	6,7	7,0	7,0	6,5	7,0	8,0	7,0
Falta de experiência da equipe	6,5	6,7	6,5	7,4	7,8	6,6	7,0	7,5	7,0	7,0	8,5	7,0
Não perceber a necessidade de utilização	6,2	7,7	5,8	7,0	7,3	6,4	6,0	8,0	6,5	7,0	8,5	7,0
Falta de recursos (financeiros e/ou humanos)	5,9	6,7	7,2	6,0	6,8	6,2	5,5	7,5	7,5	5,0	8,0	6,5
Relação custo <i>versus</i> benefício	5,5	6,2	6,2	7,0	7,3	6,0	6,0	6,0	6,0	9,0	8,0	6,0
Falta de participação dos envolvidos	5,2	7,5	5,7	6,8	7,3	5,9	4,0	8,0	5,5	6,0	8,0	6,0
Falta de tecnologia adequada	4,5	6,2	6,7	8,4	7,5	5,8	3,0	5,5	7,0	8,0	8,0	6,0
Falta de comprometimento dos envolvidos	4,9	7,7	5,7	7,0	7,0	5,8	4,0	8,0	6,0	7,0	8,0	6,0
GERAL	5,7	7,0	6,2	7,1	7,2	6,2	6,0	7,5	6,5	7,0	8,0	7,0

Escala: 1 – Influencia pouco a **não** adoção das práticas; 10 – Influencia intensamente a **não** adoção das práticas

Fonte: Elaborado pelo autor.

Em geral, o fato de as cooperativas não adotarem determinadas práticas não está relacionado à *falta de comprometimento dos envolvidos* ou à *tecnologia disponível* na cooperativa, mas sim com a *falta de conhecimento e experiência das equipes internas* das cooperativas. No entanto, Morgan e Benedicto (2009) em estudo realizado em entidades do terceiro setor, evidenciaram que a não adoção das práticas deve-se ao reduzido número de funcionários especializados, recursos financeiros escassos e ausência de sistemas informatizados.

A *falta de comprometimento dos envolvidos* como fator restritivo à adoção está relacionada ao número de funcionários das cooperativas. As cooperativas com seis ou mais funcionários possuem média para este quesito de 6,6, ao passo que para o outro grupo este índice perfaz 5,2, demonstrando que em equipes de trabalho maiores a restrição em torno do envolvimento dos colaboradores no uso das práticas de contabilidade gerencial tende a ser maior.

Nas cooperativas de maior faturamento, classificadas como média-grande empresa e grande empresa, a *falta de recursos financeiros e humanos* correspondeu o fator de menor influência em restringir a adoção das práticas. No entanto, em cooperativas menores este fator possui maior influência pertencendo a níveis intermediários de classificação.

Nos estudos de Teixeira et al. (2011) a *falta de recursos* e a *percepção de não haver necessidade de adotar as práticas* correspondem aos fatores que menos restringem a adoção das práticas de contabilidade gerencial. No entanto observa-se que no presente estudo estes itens constam como fatores que possuem influência intermediária em restringir a adoção das práticas.

4.4 RELAÇÃO DOS FATORES CONTINGENCIAIS NA GESTÃO DAS COOPERATIVAS

Nesta seção aborda-se a relação entre os fatores contingenciais e a gestão das cooperativas pesquisadas. A relação de cada fator contingencial na percepção de adoção das práticas foi investigada por meio da análise de conglomerados (*clusters*), segregando as cooperativas com características semelhantes e medindo a percepção de uso de cada grupo por meio da média e mediana, exceto para o fator contingencial porte que foi agrupado segundo os níveis de faturamento estabelecidos pelo BNDES (2010).

Na sequência são apresentadas as análises mencionadas para cada fator contingencial abordado nesta pesquisa.

4.4.1 Relação do ambiente na percepção de uso das práticas de contabilidade gerencial

Durante a etapa de tratamento estatístico dos dados o fator contingencial ambiente foi segregado, com apoio da técnica de análise de *clusters*, em três grupos de cooperativas que apresentam características semelhantes para as variáveis selecionadas. Para fins de análise os agrupamentos foram definidos conforme o Quadro 8, onde o N corresponde ao número de cooperativas compreendidas em cada agrupamento.

Quadro 8 – *Clusters* definidos para o fator contingencial ambiente

Cluster	N	Perfil do cluster
CLUSTER 1: AMBIENTE ESTÁVEL	16	Compreende o agrupamento de cooperativas que perceberam estar inseridas em ambientes estáveis, ou seja, com pouca concorrência, competição por mão de obra, matéria-prima e insumos. O setor apresenta pouca restrição legal, política e econômica. Além disso, a tecnologia aplica ao processo produtivo e as preferências dos clientes do setor têm mudanças lentas e previsíveis.
CLUSTER 2: AMBIENTE INTERMEDIÁRIO	13	Compreende o agrupamento de cooperativas que perceberam estar inseridas em ambientes não tão estáveis e também não tão dinâmicos. A concorrência, competição por mão de obra, matéria-prima e insumos é razoável. O setor apresenta certa restrição legal, política e econômica. Além disso, a tecnologia aplicada ao processo produtivo e as preferências dos clientes do setor passam a ter determinada imprevisibilidade e dinamismo.
CLUSTER 3: AMBIENTE DINÂMICO	21	Compreende o agrupamento de cooperativas que perceberam estar inseridas em ambientes dinâmicos, ou seja, com elevada concorrência, competição por mão de obra, matéria-prima e insumos. O setor apresenta altos níveis de restrição legal, política e econômica. Além disso, a tecnologia aplica ao processo produtivo e as preferências dos clientes do setor têm mudanças rápidas e imprevisíveis.

Fonte: Elaborado pelo autor.

A Tabela 27 apresenta a comparação dos três níveis (estável, intermediário e dinâmico), bem como a média e mediana da percepção do uso das 24 práticas para cada grupo.

Os resultados mostram que, em geral, o nível de percepção de utilização das práticas de contabilidade gerencial nas cooperativas aumenta à medida que os ambientes passam a ser mais dinâmicos. Do mesmo modo, Espejo (2008) conclui que o ambiente influencia diretamente o sistema orçamentário no que se refere aos seus atributos.

Corroborando, Mantovani (2012) argumenta que o ambiente influencia, mesmo que de forma discreta, os atributos do sistema de controle gerencial focado nos clientes. Já Junqueira (2010) não conseguiu identificar associação direta do ambiente com o uso de sistemas de controle gerencial considerando um grupo único de empresas, mas constatou relação direta para o grupo que compreendia empresas comerciais e de serviços.

Tabela 27 – Relação entre o fator contingencial ambiente e a percepção de uso das práticas

(Fator Contingencial Ambiente)	Estável	Intermediário	Dinâmico	Estável	Intermediário	Dinâmico
Práticas de Contabilidade Gerencial	Média			Mediana		
Análise de Lucratividade do Produto	6,0	7,1	8,7	6,0	8,0	9,0
Ponto de Equilíbrio	5,9	6,6	8,0	6,0	7,0	8,0
Custeio por Absorção	5,4	3,9	5,2	6,5	3,0	5,0
Custeio Variável	5,3	6,0	6,7	5,5	6,0	8,0
Margem de Contribuição	5,0	6,2	8,1	5,0	7,0	9,0
Simulações	4,4	4,5	8,4	3,5	3,0	9,0
Fluxo de Caixa	4,3	6,0	8,2	4,0	6,0	9,0
Orçamento	4,0	5,2	6,9	3,5	5,0	8,0
Análise de Lucratividade do Cliente	3,4	5,4	5,5	3,0	6,0	5,0
Benchmarking	2,9	4,6	5,5	2,0	4,0	5,0
Custo Padrão	2,9	3,9	6,4	0,0	4,0	7,0
Planejamento Estratégico (Elabora)	2,6	3,7	7,5	2,0	4,0	8,0
Planejamento Estratégico (Implementa)	2,4	3,7	7,2	1,0	4,0	8,0
Balanced Scorecard	1,8	2,2	4,0	1,0	1,0	5,0
Custo Meta	1,7	1,7	4,9	0,5	1,0	6,0
Preço de Transferência	1,6	4,2	6,7	0,0	2,0	8,0
Moeda Constante	1,4	3,3	6,3	0,0	1,0	8,0
Custos da Qualidade	1,4	2,6	4,8	1,0	1,0	5,0
Orçamento de Capital	1,2	3,7	7,2	0,0	3,0	8,0
Kaizen	1,2	2,0	5,0	0,0	1,0	4,0
Gestão Baseada em Atividades (ABM)	1,1	2,7	4,9	0,0	1,0	5,0
Custeio Baseado em Atividades (ABC)	1,1	3,7	4,8	0,0	4,0	5,0
Teoria das Restrições	1,1	2,5	5,0	0,0	1,0	5,0
Just in Time	1,1	2,4	4,4	0,0	1,0	4,0
Economic Valued Added (EVA)	0,9	3,0	3,6	0,0	1,0	3,0
GERAL	2,8	4,0	6,0	1,0	4,0	7,0

Escala: 1 – Pouca intensidade; 10 – Utilização Intensa

Fonte: Elaborado pelo autor.

Quanto à classificação das práticas, percebe-se na análise da Tabela 27, para os diferentes níveis de ambiente a prevalência das práticas tradicionais sobre as modernas, no entanto essa diferença passa a ser mais sutil quando em ambientes definidos como mais dinâmicos. O agrupamento de cooperativas inseridas em ambientes estáveis apresentou baixo índice de percepção de uso de práticas modernas, sendo que este índice passa a ter maior relevância quando analisado no ambiente dinâmico.

As cooperativas inseridas em ambientes estáveis tendem a utilizar práticas tradicionais de custos como *custeio por absorção* e *variável* e também de informação para a tomada de decisão, como *análise da lucratividade do cliente*, *ponto de equilíbrio* e *margem de contribuição*. Nos empreendimentos inseridos em ambientes dinâmicos observa-se além da utilização destas práticas, maior percepção de adoção de práticas relacionadas a orçamentos, métodos de avaliação de desempenho e de análise estratégica.

Algumas práticas destacam-se nas comparações entre os diferentes ambientes por apresentarem consideráveis diferenças de percepção de adoção, como é o caso da *moeda constante*, *preço de transferência*, *orçamento de capital*, *custo meta* e *custo padrão*. As práticas citadas possuem índices insignificantes quando analisadas em ambientes estáveis, no entanto em ambientes dinâmicos a percepção de uso é considerada muito significativa.

A comparação de práticas de custos demonstra que as cooperativas inseridas em ambientes dinâmicos e intermediários estão mais relacionadas ao *custeio variável*, ao passo que em ambientes estáveis identifica-se a maior percepção de uso do *custeio por absorção*. O *Custeio Baseado em Atividades ABC* se apresenta pouco relacionado ao ambiente estável, ao passo que em ambientes intermediários e dinâmicos possui maior relação com a adoção, no entanto menor que o *custeio variável* e *por absorção*.

4.4.2 Relação da tecnologia na percepção de uso das práticas de contabilidade gerencial

O fator contingencial tecnologia foi classificado, com apoio do método estatístico de *clusters* em três grupos de cooperativas que apresentam características semelhantes para as variáveis definidas. As análises observam os agrupamentos que foram definidos de acordo com o Quadro 9.

Quadro 9 – *Clusters* definidos para o fator contingencial tecnologia

Cluster	N	Perfil do cluster
CLUSTER 1: TECNOLOGIA BAIXA	18	Compreende o agrupamento de cooperativas que perceberam possuir baixo nível tecnológico, ou seja, em geral, não utilizam ou utilizam em pouca intensidade de página na internet que viabiliza o comércio eletrônico de seus produtos, gerenciamento da relação com o cliente e cadeia de suprimentos. Além disso, não dispõem ou dispõem em pouca intensidade de sistema integrado de gestão, troca de dados de forma eletrônica e armazenamento de seus dados.
CLUSTER 2: TECNOLOGIA MÉDIA	19	Compreende o agrupamento de cooperativas que perceberam possuir nível tecnológico médio, ou seja, em geral, não utilizam de forma intensa de página na internet que viabiliza o comércio eletrônico de seus produtos, gerenciamento da relação com o cliente e cadeia de suprimentos. Além disso, entendem dispor de sistema integrado de gestão, troca de dados de forma eletrônica e armazenamento de seus dados, mas não o utilizam de forma intensa.
CLUSTER 3: TECNOLOGIA ALTA	13	Compreende o agrupamento de cooperativas que perceberam possuir alto nível tecnológico, ou seja, em geral, apresentam utilização intensa de página na internet que viabiliza o comércio eletrônico de seus produtos, gerenciamento da relação com o cliente e cadeia de suprimentos. Além disso, dispõem e utilizam de forma intensa de sistema integrado de gestão, troca de dados de forma eletrônica e armazenamento de seus dados.

Fonte: Elaborado pelo autor

A Tabela 28 apresenta a comparação dos três níveis (baixa, média e alta tecnologia), bem como a média e mediana da percepção do uso das 24 práticas para cada grupo.

A percepção de adoção das práticas de contabilidade gerencial, em geral, aumenta ao passo em que se elevam os níveis tecnológicos das cooperativas. Espejo (2008) conclui em seu estudo que a tecnologia influencia diretamente o grau de aderência ao sistema orçamentário. Leite, Diehl e Manvailer (2015) comenta que as empresas que apresentam núcleos de tecnologia visam à maior eficiência nos processos.

Percebe-se ainda que em cada agrupamento analisado existe a prevalência das práticas tradicionais ante as modernas, entretanto esta diferença tende a ser cada vez mais sutil nas cooperativas que detêm maiores níveis tecnológicos. O agrupamento de cooperativas que possuem baixo nível tecnológico apresenta índices irrelevantes de percepção de uso de práticas modernas, sendo que este índice passa a ser percebido apenas para as cooperativas de nível tecnológico médio e alto. Guerra (2007) comenta que o uso de tecnologia avançada resultará em um maior comprometimento com a adoção de informações gerenciais não financeiras.

Tabela 28 – Relação entre o fator contingencial tecnologia e a percepção de uso das práticas

Práticas de Contabilidade Gerencial	Baixa Tecnologia	Média Tecnologia	Alta Tecnologia	Baixa Tecnologia	Média Tecnologia	Alta Tecnologia
	Média	Mediana				
Análise de Lucratividade do Produto	6,2	7,5	8,8	6,5	8,0	9,0
Ponto de Equilíbrio	5,9	7,1	8,1	6,5	7,0	8,0
Custeio Variável	4,9	6,6	7,0	5,0	7,0	8,0
Margem de Contribuição	4,9	6,9	8,6	5,0	7,0	9,0
Fluxo de Caixa	4,9	6,1	8,7	5,5	7,0	9,0
Custeio por Absorção	4,7	4,9	4,9	4,5	5,0	5,0
Análise de Lucratividade do Cliente	4,5	5,0	5,1	3,5	5,0	5,0
Simulações	3,8	6,4	8,3	3,0	8,0	9,0
Orçamento	3,2	6,4	7,7	3,0	7,0	9,0
Benchmarking	2,8	4,7	5,9	2,0	4,0	7,0
Planejamento Estratégico (Elabora)	1,9	5,6	8,2	0,5	5,0	8,0
Planejamento Estratégico (Implementa)	1,7	5,3	8,0	0,5	5,0	8,0
Custo Padrão	1,2	6,2	7,2	0,0	6,0	8,0
Custo Meta	1,1	3,7	4,4	0,0	4,0	6,0
Balanced Scorecard	1,1	3,6	3,6	1,0	3,0	2,0
Orçamento de Capital	1,1	5,1	7,2	0,5	6,0	8,0
Moeda Constante	1,0	4,8	7,0	0,0	5,0	8,0
Custos da Qualidade	0,9	3,8	4,9	1,0	4,0	6,0
Teoria das Restrições	0,8	3,3	5,6	0,0	2,0	6,0
Preço de Transferência	0,6	5,7	8,0	0,0	5,0	9,0
Custeio Baseado em Atividades (ABC)	0,6	4,2	5,3	0,0	5,0	7,0
Gestão Baseada em Atividades (ABM)	0,4	4,2	4,9	0,0	4,0	6,0
Economic Valued Added (EVA)	0,4	3,5	3,9	0,0	2,0	4,0
Kaizen	0,3	3,7	5,2	0,0	4,0	7,0
Just in Time	0,3	3,9	4,2	0,0	3,0	6,0
GERAL	2,4	5,1	6,4	1,0	5,0	8,0

Escala: 1 – Pouca intensidade; 10 – Utilização Intensa

Fonte: Elaborado pelo autor

As cooperativas que detêm baixa tecnologia tendem a perceber a adoção de práticas relacionadas à informação para a tomada de decisão como *análise da lucratividade do produto e do cliente*, *ponto de equilíbrio* e *margem de contribuição*, *fluxo de caixa*, além de métodos de custeio como o *custeio por absorção e variável*. Entre as cooperativas de níveis tecnológicos mais altos, observa-se além destas práticas citadas, maior percepção de adoção de práticas relacionadas a orçamentos,

métodos de avaliação de desempenho e de análise estratégica, tais como *planejamento estratégico*, *orçamento*, *orçamento de capital* e *simulações*.

Determinadas práticas apresentam posição destacada quando comparadas à percepção de uso entre os diferentes níveis tecnológicos, como elaboração de *planejamento estratégico*, *custo padrão*, *orçamento de capital*, *moeda constante* e *preço de transferência*. Estas práticas apresentam índices insignificantes nas cooperativas da amostra inseridas em níveis tecnológicos baixos, no entanto naquelas de maiores níveis tecnológicos a percepção de uso passa a ser mais significativa.

Os resultados mostram também que as práticas de *análise de lucratividade do cliente* e *custeio por absorção* possuem características peculiares das demais. Distinguem-se por apresentarem sensíveis variações na percepção da adoção entre os diferentes níveis tecnológicos.

Curiosamente, o *balanced scorecard*, metodologia de gestão diretamente relacionada à tecnologia da informação e *softwares* ERP como soluções de apoio, não demonstrou consideráveis variações entre os diferentes níveis tecnológicos, além disso, permaneceu na última posição entre o grupo de cooperativas de alto nível tecnológico.

4.4.3 Relação do porte na percepção de uso das práticas de contabilidade gerencial

Quanto ao fator contingencial porte, as cooperativas da amostra foram divididas em três grupos de faturamento distintos observando os valores informados da Receita Operacional Bruta do exercício de 2013. Não foram consideradas nesta análise as cinco cooperativas que se reservaram no direito de não informar o seu faturamento. Conforme o Quadro 10 o agrupamento das 45 cooperativas analisadas observam as categorias definidas pelo BNDES (2010).

A Tabela 29 apresenta a comparação dos três níveis (baixo, médio e alto faturamento), bem como a média e mediana da percepção do uso das 24 práticas para cada grupo.

A análise da tabela demonstra que a percepção de uso de práticas de contabilidade gerencial é mais intensa nas cooperativas de maior porte. Frezatti (2005) em estudo realizado com empresas de médio e grande porte, identificou relação positiva entre porte e nível de aderência de práticas gerenciais. De forma similar, Espejo (2008) concluiu que o porte influencia diretamente o grau de aderência ao sistema orçamentário, e, Mantovani (2012) constatou que o porte influencia os atributos do sistema de controle gerencial focado nos clientes. Diferentemente dos demais

pesquisadores, Leite, Diehl e Manvailer (2015) não identificaram diferença significativa para o fator porte.

Quadro 10 – Agrupamento definido para o fator contingencial porte

Agrupamento	N	Perfil do grupo
GRUPO 1: PORTE BAIXO FATURAMENTO	24	Compreende o agrupamento de cooperativas que apresentaram Receita Operacional Bruta no exercício de 2013 inferior ou igual a R\$2.400.000,00. As organizações que apresentam este faturamento são classificadas como microempresa BNDES (2010).
GRUPO 2: PORTE MÉDIO FATURAMENTO	12	Compreende o agrupamento de cooperativas que apresentaram Receita Operacional Bruta no exercício de 2013 entre R\$2.400.000,01 e R\$90.000.000,00. As organizações que apresentam este faturamento são classificadas como pequena empresa e média empresa BNDES (2010).
GRUPO 3: PORTE ALTO FATURAMENTO	9	Compreende o agrupamento de cooperativas que apresentaram Receita Operacional Bruta no exercício de 2013 superior a R\$90.000.000,00. As organizações que apresentam este faturamento são classificadas como média-grande empresa e grande empresa BNDES (2010).

Fonte: Elaborado pelo autor

As práticas tradicionais são percebidas como mais utilizadas na gestão das cooperativas, nos três diferentes agrupamentos de porte pesquisados. Já a diferença entre os índices das práticas tradicionais e modernas nas cooperativas de alto faturamento é nitidamente inferior aos demais agrupamentos. Este fato demonstra que as práticas modernas estão mais relacionadas à gestão das cooperativas de grande porte.

Dentre as práticas que se destacam entre as cooperativas de grande porte pela alta percepção de adoção estão aquelas relacionadas à informação para tomada de decisão e de análise estratégica, tais como, a *análise de lucratividade do produto*, o *fluxo de caixa* e a elaboração e implementação do *planejamento estratégico*.

A *análise da lucratividade do cliente e custeio por absorção*, por apresentarem variações sensíveis entre os diferentes grupos de porte, podem ser considerados como práticas mais usuais nas distintas classificações de cooperativas. Outras práticas se destacam pelo oposto, acentuada variação entre os perfis analisados, sendo mais adotadas pelas de alto faturamento, como é o caso do *planejamento estratégico*, *custo padrão*, *preço de transferência*, *orçamento de capital*, *moeda constante* e *kaizen*.

Tabela 29 – Relação entre o fator contingencial porte e a percepção de uso das práticas

(Fator Contingencial Porte)	Baixo Faturamento	Médio Faturamento	Alto Faturamento	Baixo Faturamento	Médio Faturamento	Alto Faturamento
	Média			Mediana		
Práticas de Contabilidade Gerencial						
Análise de Lucratividade do Produto	6,5	7,9	8,7	7,0	8,0	10,0
Ponto de Equilíbrio	6,2	7,6	7,9	6,5	8,0	9,0
Custeio Variável	5,2	6,8	7,1	5,0	7,5	9,0
Fluxo de Caixa	5,1	7,6	8,1	5,0	8,0	10,0
Custeio por Absorção	5,0	4,2	4,0	5,0	5,0	3,0
Margem de Contribuição	5,0	7,5	9,0	5,0	8,0	9,0
Simulações	4,5	7,1	8,7	3,5	8,0	9,0
Orçamento	4,5	6,3	6,8	4,0	7,5	9,0
Análise de Lucratividade do Cliente	4,4	5,1	4,8	4,5	5,0	4,0
<i>Benchmarking</i>	3,1	4,8	6,7	3,0	4,0	9,0
Planejamento Estratégico (Elabora)	2,9	6,3	8,6	2,0	6,5	10,0
Custo Padrão	2,9	6,9	6,2	0,0	7,5	8,0
Planejamento Estratégico (Implementa)	2,5	6,2	8,4	1,0	6,0	10,0
<i>Balanced Scorecard</i>	2,3	2,2	4,2	1,0	0,0	6,0
Preço de Transferência	2,0	6,8	8,6	1,0	8,5	9,0
Orçamento de Capital	2,0	5,7	7,7	1,0	6,5	9,0
Custo Meta	1,9	2,5	5,3	1,0	1,0	6,0
Custos da Qualidade	1,8	3,3	4,8	1,0	3,0	6,0
Moeda Constante	1,8	6,7	6,1	0,0	7,0	8,0
Custeio Baseado em Atividades (ABC)	1,7	3,7	6,2	0,5	3,5	7,0
Teoria das Restrições	1,6	3,3	5,6	0,5	2,0	5,0
Gestão Baseada em Atividades (ABM)	1,6	4,2	4,4	1,0	4,5	5,0
<i>Just in Time</i>	1,5	2,2	5,2	0,0	0,5	6,0
<i>Economic Value Added (EVA)</i>	1,4	2,8	4,7	0,0	1,0	6,0
<i>Kaizen</i>	1,3	4,0	5,1	0,0	4,0	7,0
GERAL	3,1	5,3	6,5	2,0	6,0	8,0

Escala: 1 – Pouca intensidade; 10 – Utilização Intensa

Fonte: Elaborado pelo autor

Os métodos de custeio apresentam comportamento distinto nas comparações entre os agrupamentos de faturamento das cooperativas.

Enquanto o *custeio variável* sofreu uma crescente variação da percepção de uso entre os três níveis de faturamento o *custeio por absorção* apresentou um pequeno declínio, demonstrando que o seu uso é menos percebido nas cooperativas de maior porte. O *custeio por absorção* apresenta-se inclusive como a prática de menor média dentre as cooperativas de alto faturamento. Já entre as cooperativas de baixo faturamento encontra-se entre as cinco de maior percepção de utilização.

4.4.4 Relação da estrutura na percepção de uso das práticas de contabilidade gerencial

A estrutura das cooperativas da amostra foi segregada em divisional e funcional. As variáveis que remetem a essas duas categorias foram submetidas à análise de conglomerados separadamente, sendo que o procedimento indicou a realização de três *clusters* para cada tipo de estrutura. O agrupamento mais característico para cada estrutura foi considerado. O Quadro 11 apresenta os *clusters* definidos para o fator contingencial estrutura e as suas características.

Quadro 11 – *Clusters* definidos para o fator contingencial estrutura

Cluster	N	Perfil do cluster
CLUSTER 1: ESTRUTURA DIVISIONAL	13	Compreende o agrupamento de respondentes que definiram segundo a sua percepção, com maior intensidade, a estrutura da cooperativa como divisional, ou seja, uma mesma atividade sendo executada em diferentes divisões.
CLUSTER 2: ESTRUTURA FUNCIONAL	16	Compreende o agrupamento de respondentes que definiram segundo a sua percepção, com maior intensidade, a estrutura da cooperativa como funcional, ou seja, áreas e departamentos especializados para cada atividade.

Fonte: Elaborado pelo autor

A Tabela 30 apresenta a média e mediana da percepção do uso das 24 práticas para cada tipo de estrutura (divisional e funcional).

Os resultados permitem inferir que as cooperativas de estrutura funcional, em geral, adotam as práticas de contabilidade gerencial de forma mais intensiva que as divisionais. Dentre as 24 práticas pesquisadas, apenas três apresentaram média ou mediana inferior para o grupo das cooperativas de estrutura funcional, *custeio por absorção* e *variável* e *teoria das restrições*. Junqueira (2010) identificou que as empresas tendem a adotar estrutura funcional, com estímulo à execução de tarefas por equipe de trabalho multifuncionais e que a estrutura divisional é pouco utilizada. Espejo (2008) constatou que as variáveis estruturais influenciam as razões de uso do orçamento, e que quanto maior

o nível de delegação de autoridade, mais importante é o uso do orçamento para o planejamento operacional, avaliação de desempenho, comunicação de metas e formação estratégica. Dutra (2014) identificou que não é possível aceitar a hipótese de que quanto maior a adoção de estruturas descentralizadas, maior também a utilização de práticas modernas de contabilidade gerencial.

Tabela 30 – Relação entre o fator contingencial estrutura e a percepção de uso das práticas

(Fator Contingencial Estrutura) Práticas de Contabilidade Gerencial	Divisional	Funcional	Divisional	Funcional
	Média		Mediana	
Análise de Lucratividade do Produto	7,9	9,0	9,0	9,0
Fluxo de Caixa	7,8	8,8	8,0	9,5
Margem de Contribuição	7,7	8,1	9,0	9,0
Custeio Variável	7,2	7,1	8,0	9,0
Ponto de Equilíbrio	7,2	8,1	8,0	9,0
Simulações	7,0	8,3	8,0	9,0
Orçamento	6,7	7,2	8,0	9,0
Custo Padrão	6,7	7,1	8,0	8,0
Planejamento Estratégico (Elabora)	6,5	8,1	7,0	9,5
Planejamento Estratégico (Implementa)	6,4	7,9	7,0	9,0
Preço de Transferência	6,3	7,3	9,0	9,0
Moeda Constante	5,9	6,6	7,0	8,0
Custeio por Absorção	5,1	4,7	7,0	5,5
Orçamento de Capital	5,0	7,0	6,0	9,0
Teoria das Restrições	4,8	5,3	7,0	6,0
Análise de Lucratividade do Cliente	4,6	4,9	5,0	5,0
<i>Benchmarking</i>	4,5	6,7	3,0	8,0
<i>Kaizen</i>	4,2	5,4	5,0	7,0
Gestão Baseada em Atividades (ABM)	3,8	4,6	1,0	5,0
Custeio Baseado em Atividades (ABC)	3,7	4,9	0,0	6,0
Custos da Qualidade	3,6	4,3	2,0	4,5
Custo Meta	3,5	5,0	4,0	6,0
<i>Economic Valued Added (EVA)</i>	3,2	3,4	0,0	1,0
<i>Just in Time</i>	2,9	3,6	1,0	2,0
<i>Balanced Scorecard</i>	2,6	3,5	1,0	1,0
GERAL	5,4	6,3	6,0	8,0

Escala: 1 – Pouca intensidade; 10 – Utilização Intensa

Fonte: Elaborado pelo autor

Ao analisar a mediana dos dois agrupamentos de estruturas percebe-se que determinadas práticas possuem variações relevantes quanto à percepção de utilização. As cooperativas com estruturas funcionais tendem a perceber mais o uso de práticas como *ABC* e

benchmarking, *ABM*, *orçamento de capital*, elaboração de *planejamento estratégico* e *custos da qualidade*. Dentre as práticas citadas, com exceção do *orçamento de capital*, todas são práticas modernas de terceiro estágio.

As práticas como *EVA*, *balanced scorecard* e *just in time* apresentam baixa percepção de uso para ambas as estruturas. Já a *análise da lucratividade do produto*, *preço de transferência*, *margem de contribuição* compreendem práticas com alta percepção de adoção para os dois agrupamentos.

4.4.5 Relação da estratégia na percepção de uso das práticas de contabilidade gerencial

A estratégia adotada pelas cooperativas também foi comparada quanto à percepção de uso de práticas de contabilidade gerencial. As estratégias foram divididas em foco na diferenciação e baixo custo. As variáveis representativas dessas duas categorias foram submetidas à análise de conglomerados separadamente, sendo que o procedimento indicou a realização de seis *clusters* para estratégia de diferenciação e três para o foco em baixo custo. O agrupamento mais característico para cada uma das duas estratégias foi considerado. O Quadro 12 apresenta os *clusters* definidos para o fator contingencial e as suas características.

Quadro 12 – *Clusters* definidos para o fator contingencial estratégia

Cluster	N	Perfil do cluster
CLUSTER 1: ESTRATÉGIA DIFERENCIAÇÃO	23	Compreende o agrupamento de respondentes que definiram segundo a sua percepção, com maior intensidade, a estratégia estar focada na diferenciação, ou seja, estas cooperativas consideram muito importante o desenvolvimento de características únicas do produto e buscam a alta qualidade do produto e a imagem da marca muito mais do que a concorrência.
CLUSTER 2: ESTRATÉGIA BAIXO CUSTO	11	Compreende o agrupamento de respondentes que definiram segundo a sua percepção, com maior intensidade, a estratégia estar focada em baixo custo, ou seja, as cooperativas consideram importante possuir um preço de venda muito menor do que o da concorrência.

Fonte: Elaborado pelo autor

A Tabela 31 apresenta a comparação destes dois perfis (estratégia com foco em diferenciação e baixo custo), bem como a média e mediana da percepção do uso das 24 práticas para cada tipo de estratégia.

Os resultados apontam, em geral, para uma discreta diferenciação entre a percepção de adoção das práticas em cooperativas que adotam *estratégia focada em diferenciação* ou em *baixo custo*. Entretanto, com

base na mediana, observa-se que a percepção de adoção é maior entre as cooperativas com *estratégica de baixo custo*. Apenas duas, dentre as vinte quatro práticas (*simulações* e *custeio variável*), apresentaram índices menores de percepção de adoção.

Tabela 31 – Relação entre o fator contingencial estratégia e a percepção de uso das práticas

(Fator Contingencial Estratégia) Práticas de Contabilidade Gerencial	Diferenciação	Baixo Custo	Diferenciação	Baixo Custo
	Média		Mediana	
Análise de Lucratividade do Produto	7,8	8,1	9,0	9,0
Margem de Contribuição	7,6	7,6	8,0	8,0
Ponto de Equilíbrio	7,2	6,7	8,0	8,0
Simulações	7,1	7,5	9,0	8,0
Fluxo de Caixa	7,0	7,9	8,0	9,0
Custeio Variável	6,6	6,4	8,0	7,0
Orçamento	6,4	6,8	8,0	8,0
Planejamento Estratégico (Elabora)	6,1	8,0	7,0	8,0
Custo Padrão	6,1	7,4	7,0	8,0
Planejamento Estratégico (Implementa)	6,0	7,7	7,0	8,0
Custeio por Absorção	5,9	6,1	7,0	7,0
Preço de Transferência	5,6	6,6	8,0	8,0
Análise de Lucratividade do Cliente	5,2	5,1	5,0	5,0
Orçamento de Capital	5,2	6,4	7,0	7,0
Moeda Constante	5,1	6,5	7,0	8,0
<i>Benchmarking</i>	4,7	5,2	4,0	4,0
Custos da Qualidade	4,1	5,3	4,0	6,0
Gestão Baseada em Atividades (ABM)	3,9	4,9	4,0	5,0
<i>Kaizen</i>	3,9	4,4	4,0	4,0
Custo Meta	3,8	4,6	5,0	5,0
Teoria das Restrições	3,7	4,9	4,0	5,0
Custeio Baseado em Atividades (ABC)	3,6	5,2	2,0	5,0
<i>Balanced Scorecard</i>	3,3	3,0	2,0	1,0
<i>Just in Time</i>	3,2	3,7	1,0	2,0
<i>Economic Valued Added (EVA)</i>	2,7	3,8	1,0	3,0
GERAL	5,4	6,0	6,0	7,0

Escala: 1 – Pouca intensidade; 10 – Utilização Intensa

Fonte: Elaborado pelo autor.

Observa-se que as práticas modernas tendem a ser adotadas pelas empresas com *estratégia focada em baixo custo*. No entanto,

diferentemente deste estudo, Guerra (2007) conclui que as empresas com foco em *baixo custo* tendem a adotar práticas tradicionais em nível maior que aquelas com foco na diferenciação. Corroborando, Dutra (2014) constatou que quanto maior a adoção por parte das empresas de *estratégias de diferenciação*, maior também a adoção de práticas modernas de controle gerencial.

Quanto à análise da mediana, percebe-se que determinadas práticas apresentam variações relevantes no que tange à percepção de sua adoção para os dois distintos agrupamentos. As cooperativas com *estratégia focada em baixo custo* tendem a perceber mais o uso de práticas como *ABC*, *EVA* e *custos da qualidade*. Outras práticas apresentaram similaridades na percepção de adoção por apresentarem discreta variação para os dois agrupamentos, dentre os quais destacam-se o *orçamento*, *análise de lucratividade do produto e cliente*, *custeio por absorção e margem de contribuição*.

Práticas como, *Economic Value Added (EVA)*, *balanced scorecard* e *just in time* apresentam baixa adoção para ambas as estratégias. Já a *análise de lucratividade do produto*, *margem de contribuição*, *fluxo de caixa* e *simulações* compreendem práticas de alta adoção para os dois agrupamentos.

4.4.6 Práticas de contabilidade gerencial com média de destaque

De forma a destacar as práticas de contabilidade gerencial mais representativas na gestão das cooperativas, elaborou-se a Tabela 32 e 33 onde são elencadas as práticas cuja média para cada fator contingencial foi superior ou igual a 7. As médias superiores ou iguais a 8 são apresentadas em negrito.

Observa-se sete práticas que se destacam por estarem presentes nos três diferentes fatores contingenciais analisados e com média de percepção de adoção superior a 7, são elas *análise de lucratividade do produto*, *ponto de equilíbrio*, *margem de contribuição*, *simulações*, *fluxo de caixa*, *planejamento estratégico* e *orçamento de capital*.

Dentre os três fatores contingenciais analisados, as cooperativas de alta tecnologia foram as que apresentaram o maior número de práticas com média superior ou igual a 7. Destaca-se ainda que as práticas de *orçamento*, *benchmarking* e *custo padrão* atingiram tal média apenas nesse fator contingencial.

O fator contingencial ambiente foi o que apresentou o maior número de práticas com média superior ou igual a 7, sendo que todas também constaram nos demais fatores contingenciais.

Tabela 32 – Práticas de destaque nos fatores contingenciais ambiente, tecnologia e porte

Práticas de Contabilidade Gerencial com médias de destaque para os fatores contingenciais Ambiente, Tecnologia e Porte	Ambiente Intermediário	Ambiente Dinâmico	Média Tecnologia	Alta Tecnologia	Médio Faturamento	Alto Faturamento
Análise de Lucratividade do Produto	7,1	8,7	7,5	8,8	7,9	8,7
Ponto de Equilíbrio		8,0	7,1	8,1	7,6	7,9
Margem de Contribuição		8,1		8,6	7,5	9,0
Simulações		8,4		8,3	7,1	8,7
Fluxo de Caixa		8,2		8,7	7,6	8,1
Planejamento Estratégico (Elabora)		7,5		8,2		8,6
Planejamento Estratégico (Implementa)		7,2		8,0		8,4
Orçamento de Capital		7,2		7,2		7,7
Preço de Transferência				8,0		8,6
Custeio Variável						7,1
Orçamento				7,7		
<i>Benchmarking</i>				7,7		
Custo Padrão				7,2		
TOTAL	1	8	2	12	5	10

Escala: 1 – Pouca intensidade; 10 – Utilização Intensa

Fonte: Elaborado pelo autor

O fator contingencial porte foi o que apresentou a menor diferença quantitativa de práticas entre os agrupamentos, haja vista que metade das práticas das cooperativas de alto faturamento constaram também nas de médio faturamento.

Pode-se observar que as médias mais elevadas encontram-se nos agrupamentos de alto faturamento (mediana 8,5). O agrupamento de alta tecnologia, embora tenha o maior número de práticas com média acima de 7, apresenta a mesma mediana (8,0) que as práticas do ambiente dinâmico.

A comparação entre os dois agrupamentos de estrutura (divisional e funcional) permite inferir que a estrutura funcional apresenta quase o dobro de práticas com média de adoção superior ou igual a 7.

Tabela 33 – Práticas de destaque nos fatores contingenciais estrutura e estratégia

Práticas de Contabilidade Gerencial com médias de destaque para os fatores contingenciais Estrutura e Estratégia	Estrutura Divisional	Estrutura Funcional	Estratégia de Diferenciação	Estratégia de Baixo Custo
Análise de Lucratividade do Produto	7,8	9,0	7,8	8,1
Margem de Contribuição	7,7	8,1	7,5	7,5
Simulações	7,0	8,3	7,1	7,5
Fluxo de Caixa	7,8	8,8		7,9
Ponto de Equilíbrio	7,2	8,1	7,2	
Custeio Variável	7,2	7,1		
Custo Padrão		7,1		7,4
Planejamento Estratégico (Elabora)		8,1		8,0
Planejamento Estratégico (Implementa)		7,9		7,7
Orçamento		7,2		
Preço de Transferência		7,3		
TOTAL	6	11	4	7

Escala: 1 – Pouca intensidade; 10 – Utilização Intensa

Fonte: Elaborado pelo autor

Ao posso que a estrutura funcional apresenta seis práticas acima da média 8,0 a estrutura divisional apresenta nenhuma. Da mesma forma, no fator contingencial estratégia também apresenta-se um agrupamento (estratégia de baixo custo) que se destaca por possuir quase o dobro de práticas com média superior ou igual a 7.

4.4.7 Discussões sobre a pesquisa de campo

As constatações do estudo demonstram que as cooperativas de produção agropecuária pesquisadas são, em sua maioria, de hortifrutigranjeiros, fundadas recentemente e com baixo faturamento, número de funcionários e colaboradores. As cooperativas com maior tempo de atuação são as vinícolas, da região Nordeste (microrregião de Vacaria e Caxias do Sul), que estão próximas à cidade de Nova Petrópolis, onde em 1902, foi fundada a primeira cooperativa do Rio Grande do Sul (OCERGS, 2015). As cooperativas que se destacam pelo faturamento são as de grãos, carnes e leite, setores tradicionais da economia do Rio Grande do Sul. A existência de um departamento ou área responsável pelas

informações de contabilidade gerencial está diretamente relacionado ao porte da cooperativa, e a presença de contadores ou profissionais relacionados à frente da gestão das cooperativas.

Entre os profissionais responsáveis pela elaboração das informações de contabilidade gerencial, a maioria dos respondentes (56%) são do sexo masculino, no entanto observa-se que as mulheres possuem maiores níveis de qualificação e são, na totalidade, remuneradas pelo desempenho de suas funções. Não se observa a presença de mulheres atuando nessa função, nas cooperativas de baixo faturamento e fundadas recentemente, sendo que, em geral, os homens que atuam na função, trabalham de forma não remunerada, possivelmente por estas cooperativas ainda não possuírem condições de contratar profissionais específicos para o desempenho da função. Visualiza-se que esta atividade nessas cooperativas é atribuída aos próprios membros do conselho administrativo (presidente, secretário, tesoureiro) que trabalham de forma voluntária, e geralmente, em carga horária inferior a 10 horas semanais, possivelmente intercalando as atividades de gestão com as suas propriedades rurais. A escolaridade dos profissionais e o porte da cooperativa estão diretamente relacionados, demonstrando a preocupação das cooperativas em possuir à frente da gestão colaboradores capacitados a gerenciar o expressivo montante de negócios.

Assim como nos achados dos artigos similares nacionais e internacionais, as práticas tradicionais são mais adotadas que as modernas. O grupo das práticas de baixo nível de percepção de adoção foi preenchido na totalidade por práticas modernas, demonstrando que estas práticas de períodos posteriores a 1965 IFAC (1998), ainda não foram amplamente introduzidas nos sistemas de gestão das cooperativas de produção agropecuária. As análises permitem inferir que a adoção das práticas de contabilidade gerencial está diretamente atrelada à necessidade de informações para a tomada de decisões. As práticas dessa categoria se destacam entre as mais adotadas na gestão das cooperativas dos diferentes portes. Por outro lado, certas práticas de custos e de avaliação de desempenho apresentaram baixos níveis de percepção de uso, estabelecidos basicamente pelos baixos índices nas cooperativas de faturamento inferior a R\$16 milhões. Os motivos para a baixa adoção destas práticas nas cooperativas de pequeno porte estão relacionados, conforme definido no estudo, dentre outros fatores, por estas não perceberem a necessidade de adoção das práticas. Portanto, conforme observado, de que as cooperativas desses portes (microempresa e pequena empresa) são gerenciadas geralmente pelos próprios membros do conselho de administração, e que estes não se dedicam exclusivamente à

atividade ou não possuem formação específica, e de que essas cooperativas, supostamente por apresentem baixo faturamento, apresentem também baixa movimentação financeira, poucos negócios, divisões, departamentos e funcionários, convém compreender a não adoção de práticas modernas de contabilidade gerencial como *EVA*, *just in time*, *balanced scorecard*, *kaizen*, entre outros. Outra constatação do estudo é a de que há nas cooperativas falta de conhecimento das equipes de trabalho sobre as práticas de contabilidade gerencial (apontada como principal fator restritivo à adoção), no entanto, a falta de comprometimento dos envolvidos foi assinalada dentre as opções como a assertiva que menos restringe a adoção, demonstrando que há comprometimento, mas falta aperfeiçoamento e qualificação das equipes.

A relação dos fatores contingenciais, ambiente, tecnologia e porte, na adoção das práticas de contabilidade gerencial, foi percebida de forma crescente à medida em que se observaram cooperativas de ambientes dinâmicos, de alta tecnologia e aquelas que possuem maior faturamento. As práticas modernas foram as que apresentaram as maiores variações, em muitos casos, partindo de medianas 0, 1 ou 2 nos ambientes estáveis, baixa tecnologia ou baixo faturamento para 7, 8, 9 ou 10, nos ambientes dinâmicos, alta tecnologia ou alto faturamento. Nos ambientes dinâmicos destaca-se a adoção de *simulações*, *margem de contribuição*, *análise de lucratividade do produto*, *fluxo de caixa*. Nas de alta tecnologia, além das citadas, observou-se ainda a adoção destacada de *ponto de equilíbrio* e *planejamento estratégico*. Nas de alto faturamento consta ainda o *preço de transferência*. A maioria das práticas citadas estão compreendidas na categoria de informação para tomada de decisões. As cooperativas que apresentam área ou departamento especializado para cada atividade (funcional) apresentaram maiores índices de adoção das práticas que aquelas em que a mesma atividade é executada em diferentes divisões (divisionais). Destaca-se que as funcionais adotam em níveis superiores *orçamento de capital*, *benchmarking*, *ABM* e *ABC*. O fator contingencial estratégia apresentou sutil diferença entre os índices de percepção de adoção das práticas. Demonstra-se que as cooperativas focadas na diferenciação e baixo custo não apresentam diferenças relevantes quanto à adoção das práticas de contabilidade gerencial. Cabe destacar que as cooperativas que apresentam estratégia em baixo custo apresentam níveis superiores de adoção para o *custeio baseado em atividades*.

5 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

Este capítulo retoma os resultados identificados neste estudo para atender os objetivos da pesquisa, realizar as considerações finais e conclusões da pesquisa, bem como propor recomendações para futuras pesquisas relacionadas à temática.

5.1 CONCLUSÕES

Esta pesquisa teve por objetivo verificar como se dá a relação entre a adoção de práticas de contabilidade gerencial e fatores contingenciais nas cooperativas de produção agropecuária do estado do Rio Grande do Sul. A amostra compreendeu cinquenta profissionais responsáveis pela elaboração de informações de contabilidade gerencial em cooperativas gaúchas.

Tendo como base o objetivo principal do estudo, na etapa de análise e interpretação dos resultados, inicialmente, buscou-se caracterizar as cooperativas da amostra, distinguindo-as por região geográfica, ramo de atuação, idade do empreendimento, faturamento, número de associados e empregados e pela existência de um departamento responsável pelas informações de contabilidade gerencial. Do mesmo modo a pesquisa objetivou traçar o perfil do profissional responsável pela elaboração das informações de contabilidade gerencial na cooperativa identificando características dos respondentes, como gênero, idade, função desempenhada, escolaridade, período de atuação, forma de atuação e carga semanal exercida no desempenho da função.

O perfil das cooperativas da amostra representa, basicamente, empreendimentos concentrados na mesorregião Noroeste do estado do Rio Grande do Sul (72%), do ramo de hortifrutigranjeiros (37,5%), fundadas a partir de 2005 (44%), classificadas como microempresas (faturamento menor ou igual a R\$ 2,4 milhões) (48%), com número de associados inferior a 100 (52%) e que empregam de 1 a 5 colaboradores (42%). Pouco mais da metade (54%) possuem departamento ou área responsável pelas informações de contabilidade gerencial, sendo que esta proporção se eleva nos grupos de cooperativas de maiores faturamentos, atingindo a totalidade das cooperativas com faturamento superior a R\$ 90 milhões.

Entre os respondentes foram identificados dois perfis distintos de profissionais: i) nas cooperativas que apresentam baixo faturamento (inferior a R\$2.400.000,01), a característica de profissionais à frente das informações de contabilidade gerencial remete, em geral, aos próprios

membros do conselho de administração (presidente, secretário, tesoureiro) que executam a função na cooperativa de forma não remunerada e em rotinas de trabalho que não superam 10 horas semanais. Outra característica é que esses profissionais, em geral, não possuem ensino superior e experiência na função em outras cooperativas ou diferentes organizações. As cooperativas em que atuam possuem poucos empregados, em muitos casos nenhum, e não possuem formalmente constituído um departamento ou área para elaboração das informações de contabilidade gerencial; ii) nas cooperativas de faturamento superior a R\$2,4 milhões, a característica dos respondentes, em geral, corresponde a profissionais com ensino superior, que são contratados como contador, auxiliar contábil, ou outra função relacionada à área contábil e que atuam na empresa em tempo integral e de forma remunerada. As cooperativas em que realizam a função gerencial, em geral, possuem um departamento ou área responsável pela elaboração das informações de contabilidade gerencial.

Em um segundo momento investigou-se os graus de concordância dos respondentes acerca da utilização de 25 práticas de contabilidade gerencial, e os fatores motivadores e restritivos da adoção ou não dessas práticas.

Os achados demonstram que a gestão das cooperativas pesquisadas está mais relacionada ao uso de práticas tradicionais (12 das 16 práticas com alta e média percepção de uso são tradicionais) do que de modernas (todas as práticas de baixa percepção de uso são modernas), corroborando com estudos nacionais similares como os de Souza, Lisboa e Rocha (2003), Frezatti (2005), Oyadomari et al. (2010), e Reis e Teixeira (2013) e estudos internacionais como os de Joshi (2001); McLellan e Moustafa (2008); McLellan e Moustafa (2011); Abdel e McLellan (2011) e Yalcin (2012).

As práticas definidas como de baixa utilização são contempladas pela sua totalidade por práticas modernas. Com exceção das *simulações* e *planejamento estratégico* nenhuma prática moderna consta entre aquelas definidas como de alta percepção de adoção.

As práticas de *análise de lucratividade do produto*, *ponto de equilíbrio*, *margem de contribuição* e *fluxo de caixa*, todas classificadas como informações para a tomada de decisões, destacam-se entre as práticas com a maior percepção de adoção, assim como nas pesquisas de Joshi (2001), Abdel-Kader e Luther (2006), Pavlatos e Paggios (2009) e Angelakis, Theriou e Floropoulos (2010). Por outro lado, corroborando com os resultados de Gonzaga et al. (2010), Guerreiro, Cornachione Jr. e Soutes (2010), Almeida et al. (2011), Guerreiro, Cornachione Jr. e Soutes

(2011), Isidoro et al. (2012) e de Reis e Teixeira (2013), o *custo meta*, *kaizen*, *balanced scorecard*, *just in time* e o *EVA*, práticas classificadas como de custos e avaliação de desempenho destacam-se entre aquelas de menor percepção de adoção nas cooperativas.

Assim como identificado nos estudos de Teixeira et al. (2011) e Reis e Teixeira (2013), a adoção das práticas de contabilidade gerencial nas cooperativas é motivada principalmente pela *necessidade de obtenção de informações*, pela *relação custo versus benefício* e pelo *comprometimento dos envolvidos na gestão*. Outros fatores como a *tecnologia disponível*, a disponibilidade de uso das práticas pelo *software ERP* e a *adoção das práticas de contabilidade gerencial pelos concorrentes* estão entre os fatores que menos motivam a adoção das práticas de contabilidade gerencial.

A *falta de conhecimento e experiência da equipe interna da cooperativa* ou até mesmo o fato de *não perceber a necessidade de utilização das práticas de contabilidade gerencial* definiram-se como os fatores que mais restringem a adoção das práticas de contabilidade gerencial por parte dos gestores. A *falta de participação e comprometimento dos envolvidos* e de *tecnologia adequada* são fatores que menos restringem a adoção das práticas de contabilidade gerencial.

Ao identificar a relação percebida de fatores contingenciais (ambiente, tecnologia, porte, estrutura e estratégia) e o uso de práticas de contabilidade gerencial percebeu-se o aumento da adoção das práticas de contabilidade gerencial em cooperativas que detêm alta tecnologia, inseridas em ambientes dinâmicos e de portes mais elevados. Nesses fatores contingenciais percebe-se, em geral, nos diferentes níveis, a prevalência da adoção de práticas tradicionais frente às modernas, no entanto essa diferença passa a ser cada vez mais sutil ao passo em que se analisam os agrupamentos de cooperativas inseridas em ambientes mais dinâmicos, de alta tecnologia ou portes mais elevados.

As cooperativas inseridas em ambientes estáveis tendem a adotar, em geral, práticas tradicionais de custos e de informações para tomada de decisões. Nos ambientes dinâmicos, as cooperativas passam a utilizar, em níveis maiores, também, práticas de orçamento, métodos de avaliação de desempenho e de análise estratégica.

Em cooperativas de baixo nível tecnológico, determinadas práticas, como *planejamento estratégico*, *custo padrão*, *orçamento de capital*, *moeda constante* e *preço de transferência* apresentam baixa adoção, no entanto, em cooperativas de alta tecnologia os índices de utilização aumentam significativamente.

Nos três diferentes agrupamentos de porte analisados, as práticas tradicionais são mais adotadas que as modernas. No entanto, nas cooperativas de alto faturamento a diferença entre as duas classificações é mais sensível, demonstrando que a adoção de práticas modernas tende a ser maior nas cooperativas de maior faturamento.

Na análise do fator contingencial estrutura observa-se que as cooperativas de estrutura funcional (média 6,3), em geral, apresentaram maiores níveis de adoção das práticas de contabilidade gerencial que as divisionais (média 5,4). Apenas em três das 24 práticas identificou-se média ou mediana superior para o grupo das cooperativas divisionais, *custeio por absorção* e *variável e teoria das restrições*.

As cooperativas com estratégia focada em baixo custo apresentaram, em geral, maiores níveis de adoção que aquelas com foco na diferenciação. As *simulações* e o *custeio variável* foram as únicas práticas que apresentaram maiores índices para as cooperativas com foco na diferenciação.

O instrumento de pesquisa (questionário estruturado) compreende uma limitação deste estudo, uma vez que apresenta vieses conforme o comportamento e interpretação de cada indivíduo, estando esta limitação fora do controle do pesquisador, embora tenha se buscado neste estudo reduzir esses efeitos no pré-teste. Além disso, pelo fato do questionário ter sido enviado por *e-mail* aos respondentes, embora tenha sido mencionado e exigido em contatos anteriores que o instrumento de pesquisa devesse ser respondido pelos profissionais responsáveis pela elaboração de informações de contabilidade gerencial na cooperativa, o pesquisador não possui controle se de fato as respostas foram fornecidas por esses profissionais. A média e mediana para os fatores contingenciais ambiente, tecnologia, estratégia e estrutura foi elaborada a partir da percepção de cada respondente sobre a cooperativa em que atua, o que pode gerar vieses haja vista que não foi identificado *in loco* pelo pesquisador as características para cada um destes fatores. A comparação entre os estudos similares que abordaram a Teoria da Contingência e a adoção de práticas de contabilidade gerencial ficou comprometida em virtude de os estudos similares utilizarem distintas formas estatísticas e metodologias para abordar o tema e analisar os resultados das pesquisas.

5.2 RECOMENDAÇÕES PARA TRABALHOS FUTUROS

Diante das limitações apresentadas, sugere-se para pesquisas futuras relacionadas ao tema: (i) a realização de estudos com amostras maiores, permitindo aprofundar análises a respeito da adoção das práticas

de contabilidade gerencial e a relação da Teoria da Contingência nessas cooperativas; (ii) novas pesquisas em outras regiões geográficas, objetivando identificar diferenças acerca da adoção das práticas de contabilidade gerencial e dos efeitos dos fatores contingenciais na gestão; (iii) aplicação da metodologia em outras empresas, de fins lucrativos, por exemplo, ou até mesmo cooperativas de outros ramos, como, as de crédito, habitação, eletrificação, trabalho, a fim de ratificar tendências e apontar discrepâncias sobre as práticas aplicadas diante de diferentes contextos empresariais.

Recomenda-se também para futuras pesquisas, analisar a relação do ciclo de vida e desempenho na adoção das práticas de contabilidade gerencial. Tal análise poderá fornecer resultados importantes sobre a gestão em cada estágio evolutivo das cooperativas. Outra questão pertinente para o avanço da pesquisa no campo é a investigação na forma de estudo multicaso a partir da seleção de algumas cooperativas de cada agrupamento (*clusters*) a fim de descrever com mais propriedade as características, estratégias adotadas na implementação, formas de uso, percepção dos usuários, dificuldades enfrentadas entre outras peculiaridades da adoção das práticas de contabilidade gerencial nas cooperativas para cada fator contingencial.

REFERÊNCIAS

ABDEL, Sherine Farouk Al; MCLELLAN, John D. Management accounting practices in Egypt-A Transitional Economy Country. **Journal of Accounting, Business & Management**, v. 18, n. 2, 2011.

ABDEL-KADER, Magdy; LUTHER, Robert. Management accounting practices in the British food and drinks industry. **British Food Journal**, v. 108, n. 5, p. 336-357, 2006.

ABDEL-KADER, Magdy; LUTHER, Robert. The impact of firm characteristics on management accounting practices: a UK-based empirical analysis. **The British Accounting Review**, v. 40, n. 1, p. 2-27, 2008.

AHMAD, Kamilah. The adoption of management accounting practices in malaysian small and medium-sized enterprises. **Asian Social Science**, v. 10, n. 2, p. 236, 2014.

ALBU, Nadia; ALBU, Cătălin Nicolae. Factors associated with the adoption and use of management accounting techniques in developing countries: the case of Romania. **Journal of International Financial Management & Accounting**, v. 23, n. 3, p. 245-276, 2012.

ALMEIDA, Lauro Brito de; ANTONELLI, Ricardo Adriano; SCHVIRCK, Eliando; LONGHI, Fernanda Luiza. Adoção, utilização e satisfação sobre as práticas de contabilidade gerencial pelas indústrias associadas e afiliadas ao Sindimetal-PR/sudoeste um estudo piloto. **RIC - Revista de Informação Contábil**, v. 5, n. 3, 2011.

AMBONI, Nério; ANDRADE, Rui Otávio Bernardes de; LIMA, Arnaldo José de. Práticas de gestão no Grupo Cecrisa SA. **Revista de Administração da Unimep - Unimep Business Journal**, v. 9, n. 3, p. 1-23, 2011.

AMORIM, Diego Severiano de; SILVA, Antônio Carlos Ribeiro da. Gestão estratégica da informação contábil um enfoque no gerenciamento de micro e pequenas empresas. **Revista de Informação Contábil**, v. 6, n. 1, 2012.

ANGELAKIS, George; THERIOU, Nikolaos; FLOROPOULOS, Jordanis. Adoption and benefits of management accounting practices: evidence from Greece and Finland. **Advances in Accounting**, v. 26, n. 1, p. 87-96, 2010.

ATKINSON, Antony A.; BANKER, Rajiv D.; KAPLAN, Robert S.; YOUNG, S. Mark. **Contabilidade gerencial**. São Paulo: Atlas, 2000.

AZHAR, Zubir; RAHMAN, Ibrahim Kamal Abdul. Managerial performance measures in management accounting practices of malaysian institutions of higher learning. **Malaysian Accounting Review**, v. 8, n. 1, 2009.

BAINES, A.; LANGFIELD-SMITH, K. Antecedents to management accounting change: a structural equation approach. **Accounting, Organizations and Society**, v. 28, 2003.

BEUREN, Ilse Maria; FIORENTIN, Marlene. Influência de Fatores Contingenciais nos Atributos do Sistema de Contabilidade Gerencial: um estudo em empresas têxteis do Estado do Rio Grande do Sul. **Revista de Ciências da Administração**, v. 16, n. 38, p. 195-212, 2014.

BIALOSKORSKI, Sigismundo Neto. **Economia e Gestão de organizações cooperativas**. São Paulo: Saraiva, 2012.

BNDES. **Porte de empresa**. 2010. Rio de Janeiro. Disponível em: <http://www.bndes.gov.br/SiteBNDES/bndes/bndes_pt/Institucional/Apoio_Financeiro/porte.html>. Acesso em: 25 ago. 2014.

BRAGA, Daniele Penteado Gonçalves; BRAGA, Alexandre Xavier Vieira; SOUZA, Marcos Antonio. Gestão de custos, preços e resultados: um estudo em indústrias conserveiras do Rio Grande do Sul. **Contabilidade, Gestão e Governança**, v. 13, n. 2, 2010.

BRASIL. Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971, Define a Política de Cooperativismo, institui o regime jurídico das sociedades cooperativas, e dá outras providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**. Brasília. 17 dez. 1971.

BURNS, Tom E.; STALKER, George Macpherson. The management of innovation. **University of Illinois at Urbana-Champaign's Academy for Entrepreneurial Leadership Historical Research Reference in Entrepreneurship**, 1961.

CARENZO, Paolo et al. Influence of internationalization on management accounting tools: evidences from Italian Firms. **Economia Aziendale Online 2000 Web**, n. 2, 2011.

CARVALHO, José Ribamar Marques de; LIMA, Maria das Dores. Práticas gerenciais em MPE's do comércio de confecções da cidade de Sousa-PB. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade (REPeC)**, v. 5, n. 3, 2011.

CASTRO, Claudio de Moura. **A prática da pesquisa**. São Paulo: McGraw-Hill, 1997.

CHANDLER, Alfred D. Strategy and structure: Chapters in the history of the american enterprise. **Massachusetts Institute of Technology Cambridge**, 1962.

CHENHALL, R. H. Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future. **Accounting Organizations and Society**, v. 28, p. 127-168, 2003.

COSTA, Clayton Maciel. **Programação com acesso a BD**. Disponível em: <
<http://www3.ifrn.edu.br/~claytonmaciel/files/20111/bd/Aula%2011%20-%20Linguagem%20SQL%20-%20Consultas%20em%20Tabelas.pdf>>.
 Acesso em: 15 mai. 2015.

DEKKER, H. C.; GROOT, T. L. C. M.; SHOUTE, M. **Strategic priorities and the design of performance measurement systems**. Working paper, ssrn, 2007.

DUTRA, Eduardo Vieira. **Sistema de controle gerencial e desempenho organizacional**: uma análise das maiores empresas do Espírito Santo sob a ótica da teoria da contingência. Dissertação (Mestrado em Administração). Programa de Pós-Graduação em Administração. Espírito Santo: UFES, 2014.

ESPEJO, Márcia Maria dos Santos Bortolucci. **Perfil dos atributos do sistema orçamentário sob a perspectiva contingencial: uma abordagem multivariada.** (Doutorado). Universidade de São Paulo. São Paulo: USP, 2008.

FÁVERO, Luiz Paulo; BELFIORE, Patrícia; SILVA, Fabiana Lopes da; CHAN, Betty Lilian. **Análise de dados: modelagem multivariada para tomada de decisões.** São Paulo: Elsevier, 2009.

FERRARI, Araceli Borsoi; DIEHL, Carlos Alberto; SOUZA, Marcos Antonio. Informações contábeis-gerenciais utilizadas por cooperativas da serra gaúcha e da região metropolitana de Porto Alegre como apoio ao controle estratégico. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 5, n. 11, 2011.

FERREIRA, A.; OTLEY, D. Design and use of management control systems: an extended framework for analysis. **Management Accounting Research**, n. 20, p. 263-282, 2009.

FRANCO, Hilário. **A contabilidade na era da globalização.** São Paulo: Atlas, 1999.

FREZATTI, Fábio. Agrupamentos dos perfis da contabilidade gerencial no Brasil. **Contabilidade, gestão e governança**, v. 8, n. 1, 2005.

FREZATTI, Fábio. **Controle gerencial: uma abordagem da contabilidade gerencial no contexto econômico, comportamental e sociológico.** São Paulo: Atlas, 2009.

GIL, Antonio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social.** 5.ed. São Paulo: Atlas, 1999.

GIMENES, Régio Marcio Toesca; SOUSA, Almir Ferreira de; GIMENES, Fátima Maria Pegorini. Um ensaio sobre o desempenho econômico de cooperativas agropecuárias a partir do *Economic Value Added* (EVA®). **Revista Economia Ensaios**, v. 21, n. 2, 2007.

GONZAGA, Rosimeire Pimentel et al. Associação entre práticas de contabilidade gerencial e tamanho das empresas: um estudo empírico. Associação Nacional dos Programas de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, **Anais...** 2010.

GORDON, L. A; NARAYANAN, V. K. Management accounting systems perceived environmental uncertainly and organization structure: an empirical investigation. **Accounting, Organizations and Society**, vol. 9, n.1, 1984.

GUERRA, A. R. **Arranjos entre fatores situacionais e sistemas de contabilidade gerencial sob a ótica da teoria da contingência**. Dissertação. (Mestrado). Programa de Pós-graduação da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo). São Paulo: FEA/USP, março de 2007.

GUERREIRO, Reinaldo; CORNACHIONE JÚNIOR, Edgard Bruno; SOUTES, Dione Olesczuk. A utilização de artefatos modernos de contabilidade gerencial por empresas brasileiras. Encontro da Anpad, **Anais...** 2010.

GUERREIRO, Reinaldo; CORNACHIONE JÚNIOR, Edgard Bruno; SOUTES, Dione Olesczuk. Empresas que se destacam pela qualidade das informações a seus usuários externos também se destacam pela utilização de artefatos modernos de contabilidade gerencial. **Revista de Contabilidade & Finanças**, v. 22, n. 55, p. 88-113, 2011.

GUILDING, Chris; CRAVENS, Karen S.; TAYLES, Mike. An international comparison of strategic management accounting practices. **Management Accounting Research**, v. 11, n. 1, p. 113-135, 2000.

HAMPTON, David R. **Administração contemporânea: teoria, prática e casos**. 3.ed. São Paulo: McGraw-Hill, 1992.

HANISCH, Bastian; WALD, Andreas. A bibliometric view on the use of contingency theory in project management research. **Project Management Journal**, v. 43, n. 3, p. 4-23, 2012.

HANSEN, S. C.; VAN DER STEDE, W. A. Multiple facets of budgeting: an exploratory analysis. **Management Accounting Research**, v. 15, 2004.

HUNGER, D.; WHEELLEN, T. L. **Gestão estratégica: princípios e práticas**: Rio de Janeiro: Reichmann & Affonso Editores, 2002.

HYVÖNEN, Johanna. Strategy performance measurement techniques and information technology of the firm and their links to organizational performance. **Management Accounting Research**, v. 18, 2007.

IBGE. **Divisão regional**. Brasília. Disponível em: <http://www.ibge.gov.br/home/geociencias/geografia/default_div_int.sh>. Acesso em: 25 abr. 2015.

IFAC – INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS.

International management accounting practice statement: management accounting concepts. New York, 1998.

ILIAS, Azleen; RAZAK, Mohd Zulkeflee Abd; YASOA, Mohd Rushdan. The preliminary study of Management Accounting Practices (MAPs) in small business. **Global Business & Management Research**, v. 2, n. 1, 2010.

IMA – INSTITUTE OF MANAGEMENT ACCOUNTING. **Definition of Management Accounting**. Disponível em: <http://www.imanet.org/docs/default-source/thought_leadership/transforming_the_finance_function/definition_of_management_accounting.pdf?sfvrsn=2>. Acesso em: 31 jul. 2015.

ISIDORO, Claudinei et al. A utilização de artefatos de contabilidade gerencial em cooperativas agropecuárias. **Revista de Contabilidade da UFBA**, v. 6, n. 2, p. 39-55, 2012.

JOSHI, Prem Lal. The international diffusion of new management accounting practices: the case of India. **Journal of International Accounting, Auditing and Taxation**, v. 10, n. 1, p. 85-109, 2001.

JOSHI, Prem Lal et al. Diffusion of management accounting practices in Gulf Cooperation Council Countries. **Accounting Perspectives**, v. 10, n. 1, p. 23-53, 2011.

JUCERGS – JUNTA COMERCIAL DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL. **Relação por ano das estatísticas**. Secretaria da Economia Solidária e Apoio à Micro e Pequena Empresa. Disponível em: <http://www.jucergs.rs.gov.br/p_estatisticas.asp>. Acesso em: 31 jul. 2015.

JUNQUEIRA, Emanuel R. **Perfil do sistema de controle gerencial sob a perspectiva da teoria da contingência**. 2010. 147 p. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010.

LAPPONI, Juan Carlos. **Estatística usando Excel**. São Paulo: Lapponi Treinamento e Editora, 2000.

LAWRENCE, Paul R.; LORSCH, Jay W.; GARRISON, James S. **Organization and environment: managing differentiation and integration**. Boston, MA: Division of Research, Graduate School of Business Administration, Harvard University, 1967.

LEITE, Edileia Gonçalves; DIEHL, Carlos Alberto; MANVAILER, Ramão Humberto Martins. Práticas de controladoria, desempenho e fatores contingenciais: um estudo em empresas atuantes no Brasil. **Revista Universo Contábil**, v. 11, n. 2, p. 85-107, 2015.

LIMA, Francineide Borges de; LAGIOIA, Umbelina Cravo Teixeira; NASCIMENTO, Suênia Graziella Oliveira de Almeida Santos do; LIMA, Renato Queiroz de; VASCONCELOS, Ana Lúcia Fontes de Souza. Um estudo sobre a utilização da contabilidade gerencial pelas empresas pertencentes ao pólo de confecção do agreste pernambucano. **Registro Contábil**, v. 1, n. 1, 2010.

LIMBERGER, Emiliano. **Cooperativismo: empresa socializante**. Porto Alegre: Imprensa Livre, 1996.

MACHADO FILHO, Cláudio Antonio Pinheiro; MARINO, Matheus Kfoury; CONEJERO, Marco Antonio. Gestão estratégica em cooperativas agroindustriais. **Caderno de Pesquisas em Administração, São Paulo**, v. 11, n. 2, p. 61-69, 2004.

MAIA, Tatiane Silva Tavares. Valores organizacionais e práticas gerenciais de empresas familiares. V CONVIBRA – Congresso Virtual Brasileiro de Administração. **Anais...**, 2008.

MANTOVANI, Flávio Roberto. **Desenho e uso de sistemas de controle gerencial focados nos clientes: um estudo em empresas brasileiras sob a perspectiva da teoria da contingência**. 2012. 118 p. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-Graduação em

Contabilidade e Controladoria, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2012.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Metodologia científica**. 5 ed. São Paulo: Atlas, 2007.

MÁRIO, Poueri do Carmo; ALVES, Aléxia Dias de Freitas; CARMO, Joyce Pamela Silva do; SILVA, Ana Paula Braga da; JUPETIPE, Fernanda Karoliny Nascimento. A utilização de instrumentos de contabilidade gerencial em entidades do terceiro setor. **Sociedade, Contabilidade e Gestão**, v. 8, n. 1, 2013.

MARTINS, Gilberto de Andrade. **Manual para elaboração de monografias e dissertações**. 3. ed. São Paulo, Atlas, 2002.

MAXIMILIANO, Antônio Cesar Amaru. **Teoria geral da administração**: da escola científica à competitividade na economia globalizada. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

MCLELLAN, John D.; MOUSTAFA, Essam. An Exploratory Analysis of the Importance of Management Accounting Tools in the GCC Countries. **Journal of Economic and Administrative Sciences**, v. 24, n. 2, p. 54-77, 2008.

MCLELLAN, John Daniel; MOUSTAFA, Essam. Management accounting practices in the gulf cooperative countries. **International Journal for Business, Accounting and Finance**, v. 6, n. 1, 2011.

MINTZBERG, Henry. The structuring of organizations: a synthesis of the research. **University of Illinois at Urbana-Champaign's Academy for Entrepreneurial Leadership Historical Research Reference in Entrepreneurship**, 1979.

MORGAN, Gareth. **Imagens da organização**: edição executiva. E. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

MORGAN, Levi; BENEDICTO, Gideon Carvalho. Um estudo sobre a controladoria em organizações do terceiro setor na região metropolitana de Campinas. **Revista de Administração da UNIMEP**, v. 7, n. 3, 2009.

NAKAGAWA, Masayuki. **ABC**: custeio baseado em atividades. São Paulo: Atlas, 1994.

OCB – ORGANIZAÇÃO DAS COOPERATIVAS BRASILEIRAS. **Números do cooperativismo brasileiro 2010**. Departamento Técnico e Econômico, Banco de Dados. Disponível em: <<http://www.ocb.org.br>>. Acesso em: 11 abr. 2014.

OCERGS – ORGANIZAÇÃO DAS COOPERATIVAS DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL. **Sescoop/RS lança livro Rio Grande cooperativo**. Sistema OCERGS SESCOOP/RS. Disponível em: <<http://www.ocergs.coop.br/comunicacao/noticias/2130-sescoop-rs-lanca-revista-rio-grande-cooperativo>>. Acesso em 11 set. 2015.

OLIVEIRA, Djalma de Pinho Rebouças de. **Manual de gestão das cooperativas**: uma abordagem prática. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

OLIVEIRA, Djalma de Pinho Rebouças de. **Teoria geral da administração**: uma abordagem prática. São Paulo: Atlas, 2008.

OTLEY, David T. The contingency theory of management accounting: achievement and prognosis. **Accounting, Organizations and Society**, v. 5, n. 4, p. 413-428, 1980.

OYADOMARI, Tiomatsu; CARDOSO, Ricardo Lopes; SILVA, Bruna Oliveira Tavares da; PEREZ, Gilberto. Sistemas de controle gerencial: estudo de caso comparativo em empresas inovadoras no Brasil. **Revista Universo Contábil**, v. 6, n. 4, 2010.

PAHLMANN, Marcelo Coletto. Análise de conglomerados. In: CORRAR, Luiz J.; PAULO, Edilson; DIAS FILHO, José Maria (Coord.). **Análise multivariada**: para os cursos de administração, ciências contábeis e economia. São Paulo: Atlas, 2007, p. 324-388.

PAVLATOS, Odysseas; PAGGIOS, Ioannis. Management accounting practices in the Greek hospitality industry. **Managerial Auditing Journal**, v. 24, n. 1, p. 81-98, 2009.

PERROW, Charles. A framework for the comparative analysis of organizations. **American Sociological Review**, p. 194-208, 1967.

PINHO, Diva Benevides. **O cooperativismo no Brasil:** da vertente pioneira à vertente solidária. São Paulo: Saraiva, 2004.

PIRES, Maria Luiza Lins e Silva. **A (re)significação da extensão rural:** O cooperativismo em debate. Recife: Bagaço, 2003.

PORTER, M. E. **Vantagem competitiva:** criando e sustentando um desempenho superior. Rio de Janeiro: Campus, 1990.

RAUPP, Fabiano Maury; MARTINS, Samuel João; BEUREN, Ilse Maria. Utilização de controles de gestão nas maiores indústrias catarinenses. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 17, n. 40, p. 120-132, 2006.

REIS, Antonio Marcos dos; TEIXEIRA, Aridelmo José Campanharo. Utilização de artefatos de contabilidade gerencial nas sociedades cooperativas agropecuárias de Minas Gerais e sua relação com porte e desempenho financeiro. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade (REPeC)**, v. 7, n. 4, 2013.

RICHARDSON, R. J. **Pesquisa social:** métodos e técnicas. São Paulo: Atlas, 1999.

ROBBINS, S. P. **Comportamento Organizacional.** São Paulo: Prentice Hall, 2002.

RUIZ, João Álvaro. **Metodologia científica:** guia para referências nos estudos. 2002.

SDR – SECRETARIA DE DESENVOLVIMENTO RURAL. **Folder do programa gaúcho de cooperativismo rural.** Secretaria de Desenvolvimento Rural Pesca e Cooperativismo. Disponível em: <http://www.sdr.rs.gov.br/upload/20111123174918folder_imagens_1.pdf>. Acesso em: 22 abr. 2014.

SNA – SOCIEDADE NACIONAL DA AGRICULTURA. **O novo cooperativismo brasileiro é responsável por 48% do PIB agrícola.** Disponível em: <<http://sna.agr.br/o-novo-cooperativismo-brasileiro-e-responsavel-por-48-do-pib-agricola>>. Acesso em: 28 de jul. 2014.

SOUZA, Marcos Antonio de; LISBOA, Lázaro Plácido; ROCHA, Welington. Práticas de contabilidade gerencial adotadas por subsidiárias brasileiras de empresas multinacionais. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 14, n. 32, p. 40-57, 2003.

STONER, J.A.F.; FREEMAN, R.E. **Administração**. 5. ed. Rio de Janeiro: Prentice-Hall do Brasil, 1985.

TEIXEIRA, Aridélmo José Campanharo et al. A utilização de ferramentas de contabilidade gerencial nas empresas do estado do Espírito Santo. **Brazilian Business Review**, v. 8, n. 3, p. 108-127, 2011.

THOMPSON, James David. **Organizations in action**. New York: McGraw Hill, 1967.

VOGEL, Jaime; WOOD JR, Thomaz. Práticas gerenciais de pequenas empresas industriais do Estado de São Paulo: um estudo exploratório. **REGEPE - Revista de Empreendedorismo e Gestão de Pequenas Empresas**, v. 1, n. 2, 2013.

WOODWARD, Joan. **Industrial organization: Theory and practice**. London: Oxford University Press, 1965.

WRIGHT. P.; KROLL, M. J.; PARNELL, J. **Administração estratégica: conceitos**. São Paulo: Atlas, 2000.

WU, Junjie; BOATENG, Agyenim; DRURY, Colin. An analysis of the adoption, perceived benefits, and expected future emphasis of western management accounting practices in Chinese SOEs and JVs. **The International Journal of Accounting**, v. 42, n. 2, p. 171-185, 2007.

YALCIN, Selcuk. Adoption and benefits of management accounting practices: an intercountry comparison. **Accounting in Europe**, v. 9, n. 1, p. 95-110, 2012.

APÊNDICE A – Levantamento do percentual de utilização e menções das práticas de contabilidade gerencial nos estudos internacionais.

Práticas de Contabilidade Gerencial identificadas na literatura internacional	Gaillard, Carvens e Taylor (2000)	Joshi (2001)	Abdel-Kader e Luther (2006)	Wu, Boateng e Dany (2007)	Abdel-Kader e Luther (2008)	McLellan e Moustafa (2008)	Azhar e Rahman (2009)	Pavlatos e Paggios (2009)	Iljas, Razak e Yasea (2010)	Angelakis, Theriou e Floropoulos (2010)	Joshi <i>et al.</i> (2011)	Carenzo <i>et al.</i> (2011)	McLellan e Moustafa (2011)	Abdel e McLellan (2011)	Albu e Albu (2012)	Yalcin (2012)	Ahmad (2014)	Menções
Custo meta	X	35,0	19,7	X	X	X			32,8	51,0	6,3	9,5	X	2,0		41,0	X	14
Custeio baseado em atividade (ABC)		20,0	8,2	X	X		34,4	23,5	50,1	62,0	38,9	14,4		13,0		39,0	X	13
Análise custo volume lucro		65,0	36,1	X	X	X		42,3	53,4	55,0			X	41,0		73,0	X	12
Orçamento para planejamento das operações anuais			68,9	X	X			98,8	67,2	94,0		63,2			68,8	94,0	X	10
Balanced scorecard (BSC)		40,0				X	40,6	21,2	17,2	49,0	30,8	10,5	X			40,0		10
Análise da lucratividade por produtos		82,0	56,6	X	X	X		94,1		100			X	41,0			X	10
Custos da qualidade	X		11,5		X	X	34,4				44,4		X		22,9	48,0		9
Orçamento de capital		85,0		X	X				36,2	87,0				77,0	42,2	64,0	X	9
Benchmarking		65,0			X		56,2	18,8	20,7	72,0		5,5		4,0		71,0		9
Custeio variável		52,0		X				43,5	62,1	58,0				31,0	41,3		X	8
Orçamento para controle de custos		93,0		X	X	X		91,8		98,0			X	100,0				8
Gestão baseada em atividades (ABM)		13,0		X	X			21,2		66,0	40,7			11,0				7
Orçamento para coordenação das atividades interorganizacionais		95,0		X		X		80,0		92,0			X	96,0				7
Orçamento de caixa		95,0		X		X			62,1	92,0				98,0		90,0		7
Previsão de longo prazo		58,0	35,2	X	X			24,7		89,0				24,0				7
Custeio por absorção		50,0						65,9		91,0		24,3		33,0			X	6
Custo padrão		68,0		X				20,0	75,9						30,3	71,0		6
Custo de ciclo de vida	X	45,0								57,0	13,7					19,0	X	6
Orçamento para avaliação de desempenho dos gerentes		25,0				X		64,7		89,0			X	58,0				6
Orçamento baseado em atividades (ABB)		7,0				X	40,6	14,1					X	4,0				6
Análise de variação orçamentária		100		X					48,3			58,7		100,0			X	6
Indicadores financeiros			62,3		X			100,0				54,2		24,0	76,1			6
Lucro residual		43,0				X		30,6		47,0			X	64,0				6
Economic Value Added (EVA)						X		28,2	12,1		29,1		X			32,0		6
Análise da lucratividade por cliente			41,8		X			70,6	43,1							58,0	X	6
Valor para o acionista		20,0	4,9		X					45,0	30,9			15,0				6
Análise do ciclo de vida do produto			4,1	X	X	X							X	27,0				6

[illegible]

Análise para tomada de decisão						65,6												1
Sistema integrado de informações contábeis						78,1												1
Fluxo de caixa																	X	1
Fluxo de caixa descontado para avaliação investimentos				X														1
Possibilidade de integração interorganizacional			9,8															1
Análise de prioridades						40,6												1
Análise de necessidade de treinamento						31,3												1
Avaliação dos concorrentes com base em demonstrações publicadas	X																	1
Avaliação da marca	X																	1
Análise competitiva de custos															49,0			1
Tratamento de clientes como ativos															18,0			1

*** As obras marcadas com “X” compreendem as práticas de contabilidade gerencial que foram abordadas pelos pesquisadores em seus estudos. Quando se apresenta números, referem-se a percentuais de utilização, conforme mencionado nos estudos. Em algumas situações, quando o pesquisador mencionava o número de empresas, transformou-se em percentual com base no número de respondentes.**

APÊNDICE B – Levantamento do percentual de utilização e menções das práticas de contabilidade gerencial nos estudos nacionais.

Práticas de Contabilidade e Gerencial identificadas na literatura nacional	Souza, Lisboa e Rocha (2003)	Frezatti (2005)	R. Raupp, Martins e Beuren (2006)	Morgan e Benedetto (2009)	Guerrero e Souto (2010)	Braga, Braga e Souza (2010);	Lima <i>et al.</i> (2010)	Gonzaga <i>et al.</i> (2010)	Oyadomari <i>et al.</i> (2010)	Almeida <i>et al.</i> (2011)	Guerrero, Comachione Jr. e Souto (2010)	Carvalho e Lima (2011)	Teixeira <i>et al.</i> (2011)	Amorim e Silva (2011)	Vogel e Wood Jr. (2012)	Isidoro <i>et al.</i> (2012)	Reis e Teixeira (2013)	Mário <i>et al.</i> (2013)	Menções
Orçamento	100	63,0	75,0	85,0	90,0			0,8	3 de 3	33,0	90,0		75,0			93,0	65,0	X	13
Custeio por absorção	80,0				60,0	62,0	36,0	0,6	3 de 3	X	60,0		45,0			93,0	60,0	X	12
Custeio variável	20,0				82,0	38,0	32,0	0,3	3 de 3	X	38,0		71,0			86,0	63,0	X	12
Custo padrão	96,0				55,0	X	X	0,4	3 de 3	33,0	21,0		31,0			79,0	60,0		11
Balanced scorecard (BSC)		15,0	8,0		46,0			0,2	2 de 3	22,0	46,0		13,0			59,0	15,0		10
Economic value added (EVA)		28,0	6,0		50,0			0,2	2 de 3	0,0	50,0		10,0			14,0	21,0		10
Custeio baseado em atividades (ABC)	6,0				30,0		X	0,1	0 de 3		30,0					50,0	28,0	X	9
Benchmarking			8,0		85,0			0,5		22,0	85,0		30,0			50,0	57,0		8
Custo meta (Target Costing)	0,0				33,0	X		0,1	1 de 3		31,0					43,0	29,0		8
Planejamento estratégico		53,0		65,0				0,7	3 de 3		36,0		71,0		X	100		X	9
Preço de transferência					36,0			0,5		11,0	36,0		44,0			71,0	60,0		7
Teoria das restrições					52,0			0,2		0,0	52,0					21,0	40,0		6
Fluxo de caixa		75,0	86,0				51,0		3 de 3					73,0					5
Kaizen					33,0				3 de 3		33,0					21,0	15,0		5
Moeda constante					44,0					11,0	44,0					36,0	62,0		5
Simulações					88,0					22,0	88,0					50,0	78,0		5
Valor presente					52,0					0,0	52,0					86,0	62,0		5
Descentralização					72,0					22,0						57,0	35,0		4
Gestão econômica (Gecon)					56,0					0,0						7,0	63,0		4
Just in time (JIT)					31,0						31,0					57,0	29,0		4

[illegible]

Controle patrimonial				70,0														1
Controles internos				80,0														1
Custo financeiro dos estoques										56,0								1
Demonstrações contábeis projetadas				61,0														1
EBITDA									3 de 3									1
Evolução do volume de vendas											69,0							1
Gestão baseada em atividades (ABM)															43,0			1
Gestão de clientes														X				1
Gestão de custos				55,0														1
Gestão de recursos humanos														X				1
Gestão financeira														X				1
Indicadores de desempenho não financeiros				100														1
Inovação														X				1
Lucro residual				X														1
Monitoramento de resultados														X				1
Operações e logística														X				1
Plano de negócios															43,0			1
Previsão de vendas e previsão de despesas											65,0							1
Relacionamento com grupos de interesse														X				1
Retorno sobre vendas	31,0																	1
Retorno sobre ativo operacional (ROI)	18,0																	1
Retorno sobre ativo líquido (RONA)	18,0																	1
Satisfação de clientes										3 de 3								1
Sistema de informação gerencial												82,0						1
Sustentabilidade														X				1

Unidade esforço produção (UEP)							X											1
---	--	--	--	--	--	--	---	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	---

*** As obras marcadas com “X” compreendem as práticas de contabilidade gerencial que foram abordadas pelos pesquisadores em seus estudos. Quando se apresenta números, referem-se a percentuais de utilização, conforme mencionado nos estudos. Em algumas situações, quando o pesquisador mencionava o número de empresas, transformou-se em percentual com base no número de respondentes.**

APÊNDICE C – Questionário

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO SOCIOECONÔMICO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CONTABILIDADE

Prezado(a),

Sou funcionário da EMATER (RS) de Erechim, e estou cursando mestrado no Programa de Pós-Graduação em Contabilidade da UFSC. Como parte das minhas atividades naquele curso, estou desenvolvendo minha dissertação sob orientação da Professora Valdirene Gasparetto, que tem por finalidade traçar o perfil das cooperativas agropecuárias gaúchas e dos profissionais responsáveis pelas informações gerenciais, além de estudar a adoção das práticas de contabilidade gerencial utilizadas pelas cooperativas agropecuárias.

Neste sentido, solicito sua colaboração respondendo este questionário, pelo responsável pelas informações contábeis-gerenciais da cooperativa, até o dia 10 de maio de 2015. O tempo médio para resposta é de 30 minutos. É importante ressaltar que, uma vez iniciado o seu preenchimento, é necessário concluí-lo. Ou seja, não é possível complementá-lo posteriormente. Os resultados serão tratados de forma agregada, mantendo-se sigilo sobre a identidade e informações individuais dos pesquisados e das cooperativas.

Caso tenha dúvidas no preenchimento ou necessidade de esclarecimentos, por favor, entre em contato comigo, Jhonatan Munaretto Imlau pelo e-mail jhonatanimplau@gmail.com ou pelo telefone (54) 9108 8850.

Ao completar o questionário e como forma de agradecer a sua colaboração, você estará apto a concorrer a 1 Smartphone Sony Xperia M2 (avaliado em R\$ 800,00). Caso queira concorrer, basta responder as duas perguntas do último bloco do questionário (informando seu nome e e-mail). Os números e data para sorteio serão enviados para o e-mail informado.

Agradeço imensamente pela sua colaboração, porque ela é necessária para a minha pesquisa de mestrado.

Atenciosamente,

Jhonatan Munaretto Imlau

BLOCO 1 – Informações sobre a cooperativa

- 1.1. Nome da Cooperativa:
- 1.2. Cidade sede da cooperativa:
- 1.3. Áreas de atuação da cooperativa:
- 1.4. Ano de início das atividades:
- 1.5. Número de associados:
- 1.6. Número de empregados/colaboradores:
- 1.7. A cooperativa possui, formalmente constituído, um departamento/área responsável pelas informações contábil-gerenciais?
 - a) Sim
 - b) Não

BLOCO 2 – Informações sobre o profissional responsável pela elaboração de informações de contabilidade gerencial na cooperativa

- 2.1. Idade:
- 2.2. Sexo:
 - a) Masculino
 - b) Feminino
- 2.3. Escolaridade:
 - a) Ensino Fundamental
 - b) Ensino Médio
 - c) Ensino Superior. Qual área? _____
 - d) Especialização - MBA. Qual área? _____
 - e) Mestrado. Qual área? _____
 - f) Doutorado. Qual área? _____
- 2.4. Função na cooperativa:
 - a) Presidente:
 - b) Diretor: Qual _____
 - c) Gerente. Qual _____

22) Utiliza a filosofia de melhoria contínua <i>Kaizen</i> .											
23) Adota o conceito de Preço de Transferência nos produtos ou serviços destinados a outros segmentos da mesma organização.											
24) Avalia a margem de contribuição por fator limitante de produção com base na Teoria das Restrições.											
25) Elabora e analisa relatórios gerenciais em Moeda Constante.											

3.2. De acordo com as práticas adotadas em sua cooperativa, atribua uma nota de 1 a 10, acerca da influência de cada item em **motivar** a adoção das práticas de contabilidade gerencial em sua cooperativa: (*Adaptado de Teixeira et al., 2011 e Reis e Teixeira, 2013*)

- 1 – influencia pouco na adoção das práticas
10 – influencia intensamente a adoção das práticas.

Fatores que motivam a adoção das práticas	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Adoção de tais práticas de contabilidade gerencial pelos concorrentes										
Comprometimento dos envolvidos no processo										
Conhecimento da equipe interna disponível										
Experiência da equipe interna disponível										
Disponibilidade de tais práticas no <i>software</i> ERP utilizado (Sistema Integrado de Gestão Empresarial – SIGE)										
Tecnologia adequada disponível										
Recursos disponíveis (financeiros e humanos)										
Relação custo <i>versus</i> benefício										
Necessidade de utilização dessas práticas										

3.3. De acordo com as práticas não adotadas em sua cooperativa, atribua uma nota de 1 a 10, acerca da influência de cada item em **restringir** a adoção das práticas de contabilidade gerencial em sua cooperativa: (*adaptado de Guerreiro e Soutes, 2010*)

- 1 – influencia pouco a **não** adoção das práticas;
10 – influencia intensamente a **não** adoção das práticas.

Fatores que restringem a adoção das práticas	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
--	---	---	---	---	---	---	---	---	---	----

Falta de participação dos envolvidos											
Falta de comprometimento dos envolvidos											
Falta de conhecimento da equipe sobre as práticas											
Falta de experiência da equipe com a utilização das práticas											
Não perceber a necessidade de utilização das práticas											
Falta de tecnologia adequada											
Falta de recursos (financeiros e/ou humanos)											
Relação custos <i>versus</i> benefício											

BLOCO 4 – Fatores contingenciais

Fator Contingencial Ambiente

(Adaptado de Hansen e Van der Stede, 2004)

4.1. Para cada item, atribua uma nota, de 0 a 10, de acordo com características do ambiente (estável ou dinâmico) em que sua cooperativa está inserida:

0 - muito estável, com mudanças lentas e previsíveis;

10 - muito dinâmico, com mudanças rápidas e imprevisíveis.

Variável Ambiente	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Atitudes da concorrência											
Competição por mão-de-obra											
Competição por compra de matéria-prima/insumos/componentes											
Tecnologia aplicada ao processo produtivo											
Restrições legais, políticas e econômicas do setor											
Gostos e preferências dos clientes do setor											

Fator Contingencial Tecnologia

(Adaptado de Hyvönen, 2007 e Decker, Groot e Schoute, 2007)

4.2. Para cada item, atribua uma nota, de 0 a 10, de acordo com a utilização de cada item abaixo na sua cooperativa.

0 – hipótese de não utilizar;

1 – pouca intensidade;

10 – utilização intensa.

[illegible]

Fator Contingencial Estratégia
(Adaptado de Hansen e Van der Stede, 2004)

4.5. Para cada item, atribua uma nota, de 0 a 10, para a importância dada de acordo com as prioridades estratégicas da cooperativa durante os últimos 5 anos.

0 – pouco importante;

10 – muito importante

[illegible]